



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EW, 1020 Wien, ADR, vertreten durch Günter Schober Wirtschaftstreuhand KEG, 1010 Wien, Dominikanerbastei 19, vom 7. Dezember 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 27. Oktober 1998 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1994, 1995 und 1996 und über die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1994, 1995 und 1996 entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1994, 1995 und 1996 wird Folge gegeben.

Die Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für 1994, 1995 und 1996 wird gem. § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die EW wurde seitens des FA Wien 2/20 einer die Jahre 1994 bis 1996 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung gem. § 147 BAO unterzogen. Dem Betriebsprüfungsbericht (BPB) vom 21. September 1998 sind u.a. folgende Feststellungen zu entnehmen:

"Tz 13 Abfertigungsrückstellung

...

...

	31.1.1994	31.1.1995	31.1.1996
Zurechnung	126.726,00	- 93.464,00	19.411,00

Tz 14 WP-Deckung

...

...

60 % Gewinnzurechnung	1.805,00	1.805,00
-----------------------	----------	----------

Tz 15 Nichtabnutzbarer Konzessionswert

Laut Kaufvertrag vom 11.1.1993 wurde von der Fa. EW die "BA" um S 13.800.000 erworben.

Der von der Betriebsprüfung (BP) ermittelte nichtabnutzbare Konzessionswert beträgt S 7.450.000 und vermindert die Abschreibungsbasis des Firmenwertes um denselben Betrag.

...

...

Tz 16 Firmenwert

Unter Hinweis auf die Ausführungen in Tz 15 ist der Firmenwert entsprechend zu vermindern.

	Zugang 93/94	WJ 93/94	WJ 94/95	WJ 95/96
Erfolgsänderung	0	496.667,00	496.667,00	496.667

...

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Tz 20

	1994	1995	1996
Verlust lt. Handels- bzw. Steuerbilanz	-1.256.411,46	-425.108,78	-189.106,08
Zurechnungen lt. Veranlagung	242.432,00		50.124,00
Dot. Abfertigungsrückstellung	126.726,00	-93.464,00	19.411,00

WP-Unterdeckung		1.805,00	1.805,00
Abschreibung Firmenwert	496.667,00	496.667,00	496.667,00
Verlust lt. BP	-390.586,46	-75.122,78	376.885,87

Tz 21 Gewinnverteilung

	1994	1995	1996
W			
Verlust .t Bp	-882.708,60	-263.854,78	-74.342,08
75 % d. außerbilanzmäßigen Zu- und Abrechnungen	649.368,75	262.489,50	424.494,00
Anteil am stpfl. Gewinn/Verlust	-233.339,85	-1.365,28	350.151,92
MW			
Verlust lt. Bp	-373.702,86	-161.254,00	-114.764,00
25 % der außerbilanzm. Zu/Abrechg.	216.456,25	87.496,50	141.497,95
Anteil am stpfl. Gewinn/Verlust	-157.246,61	-73.757,50	26.733,95

In der Tz 15 des BPB wird die Nichtabnutzbarkeit eines Konzessionswertes damit begründet, dass der apothekengesetzlich gewährleistete Schutz ein eigenes immaterielles Wirtschaftsgut darstelle, das für den Fall eines Erwerbs einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteils anzusetzen sei. Dabei handle es sich nicht um einen Teil eines Firmenwerts.

Als Grundlage für die Ermittlung des Konzessionswertes sei der Pachterlös herangezogen worden, der für den Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen wäre, d.s. unter Zugrundelegung des Pachtzinssatzes von 7 % bei einem Pro-Kopf-Heilmittelverbrauch von S

2.064 (für das Jahr 1992 lt. Öst. Apothekerkammer) insgesamt S 794.640 (= 5.500 zu versorgende Personen * S 2.064 Pro-Kopf-Heilmittelverbrauch * 7 % Pachtzinssatz). Dieser Pachterlös sei im Schätzungswege um 25 % für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verpachtung gekürzt worden, sodass sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von S 595.980 ergebe. Hieron seien 75 % (S 446.985) – abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien – als auf den geschützten Bereich entfallend, als ewige Rente unter Zugrundelegung eines 6%igen Kapitalisierungszinssatzes als Konzession angesetzt worden. Hierdurch ergebe sich insgesamt ein Konzessionswert in Höhe von S 7,450.000.

Aus der Tz 22 des BPB, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend, geht hervor, dass bezüglich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für 1994 bis 1996 (Hinweis auf Tz 21) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich gemacht hätten.

In der Tz 23 ist zur Begründung des Ermessensgebrauchs festgehalten, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Bei der Interessensabwägung gem. § 20 BAO sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Das Finanzamt Wien 2/20 erließ am 27. Oktober 1998 Wiederaufnahmbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1994, 1995 und 1996 sowie die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1994, 1995 und 1996, wobei die Feststellungen der BP Berücksichtigung fanden.

W erhab gegen die besagten Bescheide am 7. Dezember 1998 das Rechtsmittel der Berufung, wobei vorerst gegen die Wiederaufnahmbescheide vorgebracht wurde, die Bescheide enthielten keine Begründung, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Die im BPB vorgedruckte Standardbegründung, wonach die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei, entspreche diesem Erfordernis nicht. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 14. Dezember 1995, Zl. 94/15/0003 wurde vorgebracht, dass eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann zulässig sei, wenn aktenmäßig erkannt werden könne, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Die Wiederaufnahme sei aber dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass

sie schon in diesem Verfahren bei "richtiger" rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide für 1994 bis 1996 seien dem Finanzamt sämtliche Informationen zur Verfügung gestanden, die für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes und zur Überprüfung der Ermittlung des in den Abgabenerklärungen angesetzten Firmenwertes sowie der daraus abgeleiteten Position Firmenwertabschreibung relevant gewesen seien. Insbesondere seien die Bestimmungen des Kaufvertrages vom 11. Jänner 1993 zwischen der EW und Frau EH ebenso offengelegt bzw. aktenkundig gewesen, wie die in den Jahresabschlüssen und Abgabenerklärungen für 1994 bis 1996 dargelegte steuerliche Behandlung des mit diesem Kaufvertrag erworbenen Firmenwertes.

Eine nunmehr anders geartete rechtliche Beurteilung oder anders geartete Würdigung eines bekannten Sachverhaltes allein rechtfertige einen Eingriff in die Bestandskraft von Abgabenbescheiden nicht. Eine Wiederaufnahme sei daher nur dann zulässig, wenn erkennbar sei, welche Tatumstände der Behörde nachträglich zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon vorher Kenntnis gehabt habe.

Sollte sich aber die grundsätzliche Berechtigung zur Wiederaufnahme aus den übrigen Prüfungsfeststellungen ableiten, so wäre jedenfalls die Richtigkeit der Ermessensübung zu prüfen, die aber dann nicht vorläge, wenn die die Wiederaufnahme des Verfahrens auslösenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und die durch die Wiederaufrollung sich ergebenden Mehrsteuern in ihrem zahlenmäßigen Ausdruck überaus stark voneinander abweichen. Im vorliegenden Fall sei aber insbesondere Letzteres gegeben, da zwischen den sonstigen allenfalls gegebenen Wiederaufnahmsgründen und der Gesamtnachforderung Verhältnismäßigkeit nicht gegeben sei.

Weiters wurde in der Berufung inhaltliche Rechtswidrigkeit der bekämpften Bescheide ins Treffen geführt, wobei unter Hinweis auf Literaturmeinungen und Judikatur die Auffassung vertreten wurde, die Apothekenkonzession stelle einen unselbständigen Teil des Firmenwertes dar, der regelmäßig bei der Veräußerung eines Apothekenunternehmens als Teil des Firmenwertes in Erscheinung trete. Apothekenkonzessionen seien demnach als Teil des Firmenwertes auf 15 Jahre abzuschreiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder

Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmsgrund bilden lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel", womit die Möglichkeit geschaffen wird, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offengelegter Sachverhalte zu beseitigen (VwGH vom 13. September 1988, 87/14/159). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht (vgl. etwa VwGH vom 21. April 1980, 2967/79 und 5. November 1981, 3143 f/80).

Im vorliegenden Fall enthält der Akteninhalt keinerlei Hinweise auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, die den Konzessionswert bzw. Firmenwert der Apotheke betreffen, sondern lediglich den Hinweis (Tz 15 des BPB), dass die EW die Apotheke um S 13,8900.000 erworben habe und der von der BP ermittelte nichtabnutzbare Konzessionswert S 7,450.000 betrage.

Die übrigen Ausführungen im BPB betreffen allein die auf Ziegner (Walter Ziegner, Apothekenkonzession: Nicht abnutzbares Wirtschaftsgut in : RdW 1996/6 S 286 ff) fußende Rechtsauffassung, wonach der Konzessionswert einer Apotheke ein eigenes nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, nicht aber einen Teil des Firmenwertes, darstelle, wobei für die Wertermittlung der geschätzte Reingewinn für den geschützten Mindestumsatz herangezogen wurde. Diese eine neue rechtliche Würdigung eines bislang bekannten Sachverhaltes (Kauf der Apotheke lt. Kaufvertrag vom 11. Jänner 1993) darstellenden Ausführungen sind aber gleichermaßen nicht als neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel oder als Hinweis auf solche zu beurteilen, wie die in den Bescheidbegründungen enthaltenen Hinweise, wonach die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Soweit aber die Feststellungen der BP betreffend die Abfertigungsrückstellung und die Wertpapierdeckung solche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel darstellen, wird eine allfällige Wiederaufnahme des Verfahrens erst nach entsprechender Ermessensübung Platz greifen können, wobei gem. § 20 BAO eine solche Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit und unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist.

Es wäre mit § 20 gewiss unvereinbar und die amtswegige Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens würde auf eine unrichtige Ermessensübung zurückgehen, wenn die die

Wiederaufnahme des Verfahrens auslösenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und die damit verbundenen Nachforderungen einerseits und die durch die Wiederaufrollung sich ergebenden Mehrsteuern insgesamt andererseits in ihrem zahlenmäßigen Ausdruck überaus stark voneinander abweichen, der Wiederaufnahmsgrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung also außer jedem Verhältnis stehen (Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 4. ÖJT 1970, I/2, 132).

Im vorliegenden Fall belaufen sich die die Wiederaufnahme des Verfahrens auslösenden neu hervorgekommenen Tatsachen (Feststellungen der BP betreffend die Abfertigungsrückstellung und die Wertpapierdeckung) auf 126.726,00 S (1994), - 93.464,00 S sowie 1.805,00 S (1995) und 19.411,00 sowie 1.805,00 S (1996), denen 1994, 1995 und 1996 jeweils Einkommenszurechnungen aus dem Titel "Abschreibung Firmenwert" von 496.667 S gegenüberstehen. Da bei Verfahren mehrerer Jahre die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren sondern insgesamt zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH vom 21. Dezember 1989, 86/14/0180), belaufen sich die einen Wiederaufnahmsgrund darstellenden Feststellungen im Prüfungszeitraum auf insgesamt 56.283,00 S ($126.726,00 - 93.464,00 + 1.805,00 + 19.411,00 + 1.805,00 = 56.283,00$), denen die oben genannten Einkommenszurechnungen im Gesamtbetrag von 1.490.001,00 S gegenüberstehen, wodurch eine Betragsdiskrepanz dokumentiert ist, die auf ein auffälliges Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes und der Wirkung der Wiederaufnahme hinweist.

Da vorliegendenfalls über die amtswegige Wiederaufnahme von Verfahren über Grundlagenbescheide zu befinden ist, sind die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten in das Ermessenskalkül einzubeziehen, wobei, da die Wiederaufnahme des Verfahrens (grundsätzlich) entweder zur Gänze oder gar nicht verfügt werden kann, die steuerlichen Auswirkungen per Saldo heranzuziehen sind.

Dabei können für die beteiligten W und MW die durchschnittlichen Grenzsteuerbelastungen der Jahre 1994 bis 1996 auf Basis der zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheide herangezogen werden (Einkommensteuerbescheide 1994, 1995 und 1996 der W vom 15. Oktober 1999: Grenzsteuersätze: 22 %, 32 % und 42 %: Durchschnitt: 32 %; Einkommensteuerbescheide 1994, 1995 und 1996 von MW vom 30. Juni 1999 und 8. Juli 1999: Grenzsteuersätze: 22 %, 32 % und 32 %: Durchschnitt gerundet: 29 %), das ergibt auf Basis der Prozentsätze von 32 % und 29 % eine durchschnittliche Grenzsteuerbelastung von gerundet 30 %.

Wendet man diesen Prozentsatz auf die einen Wiederaufnahmsgrund darstellenden Feststellungen betreffend die Abfertigungsrückstellung und die Wertpapierunterdeckung an (56.283 S) so ergibt dies eine Steuerbelastung von gerundet 16.885 S der eine

Steuerbelastung aus dem Titel "Abschreibung Firmenwert" von 447.000 S (30 % von 1.490.001 S) gegenübersteht.

Bei beträchtlichen Missverhältnissen dieser Art wird aber dem Gewicht der Erwägungen der Billigkeit gegenüber denen der Zweckmäßigkeit die größere Bedeutung zukommen (z.B. bei Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folgen einer Wiederaufnahme), was diesfalls gebietet im Wege der Ermessensübung nach § 20 BAO von einer Wiederaufnahme des Verfahrens Abstand zu nehmen (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 3, S 2940, 2. Absatz).

Andere Gründe, die allenfalls für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sprächen, sind aber den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden nicht zu entnehmen, weshalb unter Berücksichtigung der vorstehenden Verfahrensgrundsätze die erlassenen Wiederaufnahmebescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet sind und ersatzlos aufzuheben waren.

Gem. § 273 BAO Abs. 1 lit a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung u.a. auch dann durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Die Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Feststellungsbescheide für 1994, 1995 und 1996 war aber, da nach Wegfall der Wiederaufnahmsbescheide die Rechtsgrundlage für diese Feststellungsbescheide weggefallen ist, nachträglich als unzulässig geworden zu beurteilen und demnach nach § 273 Abs. 1 lit a BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. August 2006