



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der APK, 1180 Wien, ADR, vertreten durch Urabic u. Wawronek Stb. OHG, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4/2, vom 24. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 20. Dezember 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1998 und 1999 sowie Einkommensteuer für 1998, 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für 1998 und 1999 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 wird gem. § 273 Abs. 1 lit a BAO zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 10. Dezember 2002 wird abgeändert:

Einkommen 2000: 191.681 S (13.930 €) Einkommensteuer 2000: 27.444 S (1.994,43 €)

Entscheidungsgründe

APK erwarb mit Kaufvertrag vom 25. Februar 1997 von Sch die SA mit allen dazugehörigen Wirtschaftsgütern und allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen als

Gesamtsache zum Kaufpreis von S 11.500.000 mit Wirksamkeit vom 1. April 1997, wobei in der Eröffnungsbilanz der Sa APK eine Aufteilung des Kaufpreises wie folgt vorgenommen wurde:

Kaufpreis	S 11.500.000
Mietrecht	- S 2.000.000
Betriebs- und Geschäftsausstattung	<u>- S 2.000.000</u>
Firmenwert	S 7.500.000

Die Absetzung für Abnutzung (Afa) für den Firmenwert wurde demnach mit 6,67 % (15 Jahre Nutzungsdauer) der maßgeblichen Anschaffungskosten bemessen.

Die Sa APK wurde seitens des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg einer die Zeiträume 1998 – 2000 umfassenden Betriebsprüfung bzw. Prüfung der Aufzeichnungen unterzogen, wobei die Auffassung vertreten wurde, bei dem apothekengesetzlich gewährleisteten Schutz, der die Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken durch Verankerung einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen sichern soll, handle es sich um ein eigenes nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, das im Falle des entgeltlichen Erwerbs einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteils (Bilanzbündeltheorie) anzusetzen ist, und nicht um einen Teil des Firmenwertes.

Die rechnerische Ermittlung des Konzessionswertes erfolgte in Anlehnung an die von Ziegner (Walter Ziegner, Apothekenkonzession: Nicht abnutzbares Wirtschaftsgut in: Recht der Wirtschaft S 286 ff/1996) publizierte Berechnungsmethode, wobei von einem Pachterlös, der bei einem Mindestumsatz von S 8.296.000 im Falle der Verpachtung zu erzielen wäre, ausgegangen wurde, d.s. unter Zugrundelegung der Pachtzinsrichtsätze der österreichischen Apothekerkammer bei einer konkret gegebenen Verteilung von 72 % Krankenkassenerlöse und 28 % Privaterlöse (fiktive Pacht für Krankenkassenumsätze S 394.096 und Privatumsätze S 274.380) S 668.476 [vgl. Tz 13 des Betriebsprüfungsberichtes (BPB)]. Nach Kürzung dieses fiktiven Pachterlöses um 25 % für Verpachtungsaufwendungen ergebe sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von S 501.357. Dieser sei sodann um 25 % - abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien – gekürzt worden, was eine ewige Rente von S 376.018 ergeben habe, die unter Zugrundelegung eines 6 %igen Abzinsungszinssatzes zu kapitalisieren gewesen sei. Dies ergebe einen Konzessionswert von 6.200.000. Als abschreibbarer Firmenwert verbliebe somit nur ein Betrag von 1.300.000, für den eine Abschreibungsdauer von 15 Jahren gelte (Jahres - Afa: 86.667 S).

Die auf den so ermittelten Konzessionswert entfallende Afa in Höhe von jeweils 413.333 S wurde seitens der Betriebsprüfung (BP) als nicht abzugsfähig beurteilt und den jeweiligen Jahresergebnissen (1998, 1999 und 2000) hinzugerechnet.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens ist dem BPB (Tz 27) zu entnehmen, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 – 2000 (richtig wohl: 1998 – 1999) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich gemacht hätten.

Das Finanzamt erließ am 10. Dezember 2002 die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für 1998 und 1999 sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999 und 2000, wobei die Feststellungen der BP entsprechend Berücksichtigung fanden.

APK er hob gegen die besagten Bescheide am 20. Dezember 2002 das Rechtsmittel der Berufung, wobei bezüglich der Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgebracht wurde, die seitens der BP nicht anerkannten Abschreibungen seien in den Bilanzen 1998 und 1999 (jeweils Seite 15) klar ausgewiesen gewesen, weshalb hierin ein Wiederaufnahmsgrund nicht erblickt werden könne. Die Wiederaufnahmesbescheide seien daher ohne Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen erlassen worden und entbehrten somit der erforderlichen rechtlichen Grundlage.

Gleichermaßen wurde auch die Nichtabschreibbarkeit eines Teils des Firmenwertes als nicht rechtskonform erachtet, da Firmenwert und Konzession, wie aus Judikatur und Literatur hervorgehe, untrennbar verbunden seien und somit § 8 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 uneingeschränkt Anwendung finden müssten.

Im Zuge einer weiteren Eingabe vom 23. Dezember 2002, gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 gerichtet, beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die in den Erfolgsrechnungen enthaltenen endbesteuerten Zinserträge aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Das Finanzamt wies die gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 gerichteten Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. April 2003 als unbegründet ab.

Die Bw. stellte am 4. Juni 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Einschreiterin teilte dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien (UFS) mit Schreiben vom 30. März 2006 mit, dass die Berufungen eingeschränkt würden und beantragt werde den nicht abschreibbaren Konzessionswert mit 25 % des Kaufpreises der Apotheke festzusetzen, höchstens mit 500.000 €.

Der UFS ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 22. Juni 2006 im Hinblick auf das bei der rechnerischen Ermittlung des Konzessionswertes angewendete Umsatzverhältnis der "Krankenkassenerlöse" zu den "Privaterlösen" (72%/28%) mitzuteilen, welche Feststellungen der BP diesem Umsatzverhältnis zu Grunde lägen. Diese Information sei schon im Hinblick auf die Frage des Vorliegens von Wiederaufnahmsgründen notwendig, weil aus dem vorliegenden Aktenmaterial neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorerst nicht erkennbar seien.

Das Finanzamt teilte dem UFS hierauf mit Schreiben vom 10. August 2006 u.a. mit, dass die Berichtsbegründung ein Schreibfehler enthielte und die konkrete Umsatzverteilung mit dem Prozentsatz 67 anstatt 72 berechnet worden sei.

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 offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen (VwGH vom 13. September 1988, 87/14/159). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannten 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 beschränkt sich auf die lapidare Aussage, hinsichtlich der Einkommensteuer 1998 und 1999 seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten. Welcher Art diese Feststellungen waren und inwieweit sie neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel darstellten, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten, ist aber dem Bescheid nicht zu entnehmen.

Der Berufung gegen die in Rede stehenden Wiederaufnahmebescheide war daher statzugeben und die ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide zu verfügen.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass trotz des ho. Ersuchens an das Finanzamt, jene Feststellungen der BP zu benennen, auf die sich das bei der Konzessionsberechnung verwendete Umsatzverhältnis gründet, eine diesbezügliche Aufklärung nicht erfolgte und auch insoweit das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nicht erkannt werden konnte.

Selbst wenn bei tauglicher Beantwortung der ho. Anfrage vom 22. Juni 2006 ein Wiederaufnahmsgrund – wiewohl bescheidmäßig nicht genannt - zu Tage getreten wäre, könnte keine andere steuerliche Beurteilung Platz greifen, da ein Aufgreifen von Wiederaufnahmsgründen, die von der Abgabebehörde erster Instanz (bescheidmäßig) nicht herangezogen wurden, die durch § 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde zweiter Instanz überschreiten würde (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 289, Tz 65).

Gem. § 273 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.

Zur Frage des Ansatzes eines Apothekenkonzessionswertes wird Folgendes ausgeführt:

Gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Zur Frage der Absetzbarkeit des in der Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke bestehenden Wirtschaftsgutes nach der Rechtslage seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 hat sich der VwGH bereits wiederholt geäußert und dabei ausgesprochen, dass Apothekenkonzessionen, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellen (vgl. zuletzt etwa: VwGH v. 16. September 2003, 2000/14/0119; 5. Juli 2004, 2000/14/0123; 21. September 2005, 2001/13/0214).

Für die Bewertung der Apothekenkonzession stellt der in der Rz 2292 EStR idF Wartungserlass 2005 vom 2. Jänner 2006 angewendete Berechnungsmodus, den nicht abnutzbaren Konzessionswert von Apotheken mit 25 % des Kaufpreises der Apotheke anzusetzen, - höchstens aber € 500.000 für die gesamte Apotheke -, wobei ein auf Grund und Boden und

Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen sind, eine taugliche Berechnungsmethode für die Bemessung des Konzessionswertes einer Apotheke dar. Besonderheiten des Einzelfalles wären aber durch eine hiervon abweichende Bewertungsmethode zu berücksichtigen.

Im konkreten Fall ist eine solche Notwendigkeit, Besonderheiten des Einzelfalles zu berücksichtigen, nicht gegeben, vielmehr wurde mit Schreiben vom 30. März 2006 der Antrag gestellt, die besagte Bewertungsmethode zur Anwendung zu bringen, weshalb untenstehende Berechnung anzuwenden war.

Kaufpreis der Apotheke (Firmenwert):	7.500.000 S
davon nicht abschreibbar: 25 %	- 1.875.000 S
abschreibbare Anschaffungskosten:	5.625.000 S
Abschreibungsdauer 15 Jahre, demnach Afa:	375.000 S
Buchwert zum 1. 4.1999: 4.875.000 S	Buchwert lt. Bilanz des Bw. zum 1. 4.1999: 6.500.000 S Buchwert daher zu hoch um: 1.625.000 S

Ist die Afa zu hoch angesetzt worden (hier: durch zu hoch angesetzte Anschaffungskosten), dann erfolgt keine Berichtigung der abgelaufenen Jahre, sondern die Afa ist solange auszusetzen, bis der richtige Wertansatz wieder erreicht ist (vgl. VwGH 12. März 1965, Zl. 205 bis 207/64; siehe auch Hofstätter/Reichel, § 7 Tz 9 und EStR 2000, Rz 3119).

Für das Wirtschaftsjahr 2000 stand daher eine Afa noch nicht zu, weshalb die Hinzurechnung lt. BP infolge zu hoher Afa (413.333 S) bestätigt wurde und jene Afa, die seitens der BP zugekannt worden war (86.667 S = Differenz zu 500.000 S), gleichfalls der Besteuerung unterzogen werden musste.

Demnach verbleibt für die Folgejahre noch ein Buchwertüberhang von 1.125.000 S, weshalb erst dann, wenn dieser durch die bereits geltend gemachten Afa-Beträge aufgebraucht ist, eine Afa im Sinne der obenstehenden Berechnung zusteht (375.000). Dies wird nicht vor dem Veranlagungsjahr 2003 der Fall sein (Afa: 250.000 = 18.168,21 €; [zu hoher Buchwert per 1.4.2002: 125.000 = - 375.000 = - 250.000]).

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurde daher wie folgt ermittelt:

Einkommen 2000 lt. Bescheid vom 10. Dezember 2002	106.955 S
von der BP anerkannte Afa	+86.667 S
endbesteuerte Kapitalerträge	- 1.940,58 S

Einkommen lt. nunmehriger Berufungsentscheidung:	191.681 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	38.927 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	<u>- 11.483 S</u>
	27.444 S
	1.994,43 €

Wien, am 16. November 2006