

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der K, vertreten durch Dr. Oswald Urabic und Mag. Walther Wawronek OHG, Wirtschaftstreuhänder, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, vom 20. März 2006 und vom 27. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 17. Februar 2006 und vom 29. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO (Einkommensteuer 2001 und 2002) und Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 gemäß § 299 BAO für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erwarb im Jahr 2001 einen Anteil von 49% der in Form einer Kommanditgesellschaft geführten X-Apotheke um den Kaufpreis von 12.811.234 S. Davon entfielen laut Erklärung der Bw. 490.000 S auf die Geschäftsausstattung, 1,4 Mio. S auf Mietrechte und 10.921.234 S auf den Firmenwert. Der Firmenwert wurde von der Bw. laut Bilanz auf 15 Jahre abgeschrieben. Für das Jahr 2001 betrug die Abschreibung daher 728.082 S, für das Jahr 2002 52.911,78 Euro. Die Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 erfolgte erklärungsgemäß.

Anlässlich einer für die Jahre 2001 bis 2003 durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass im Firmenwert der Apotheke auch ein Anteil enthalten sei, den man als Konzessionswert

---

bezeichnet. Da bereits bestehenden Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung geboten werde, werde im Fall der Neuerrichtung einer Apotheke eine umfangreiche Bedarfsprüfung vorgenommen. Bei der Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke seien hingegen nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen, weshalb die Konzession einer bereits bestehenden Apotheke einen erheblichen Wert darstelle (firmenwertähnliches Wirtschaftsgut), der nicht abnutzbar sei. Der nicht abnutzbare Konzessionswert der Apotheke wurde mit 25% des Kaufpreises (ohne Wert des Grund und Bodens und ohne Umsatzsteuer), somit in Höhe von 3,202.808 S, geschätzt. Der abnutzbare Firmenwert betrug nach den Feststellungen der Prüferin daher nur mehr 7.718.426 S. Der jährliche Abschreibungsbetrag wurde auf 514.562 S bzw. 37.394,66 Euro vermindert.

Mit Bescheiden vom 17. Februar 2006 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 unter Hinweis auf die Feststellungen der Prüferin wieder aufgenommen und neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 erlassen.

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2001 und 2002 wurde Berufung erhoben mit der Begründung, die Wiederaufnahme von Amts wegen sei nicht zulässig gewesen, weil kein Wiederaufnahmegrund vorgelegen sei. Die von der Prüferin nicht anerkannte Abschreibung eines Teiles des Firmenwertes sei in den Bilanzen zum 31. Dezember 2001 und zum 31. Dezember 2002 klar und eindeutig ausgewiesen worden (siehe Bilanz 2001, Seiten 18 und 20, und Bilanz 2002, Seite 16) und könne daher nicht als Wiederaufnahmegrund im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO herangezogen werden.

Dieser Argumentation folgend wurde der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. September 2006 stattgegeben.

Mit Bescheiden vom 25. September 2006 wurden der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 26. Februar 2003 und der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. März 2004 gemäß § 293b BAO berichtigt. Die Berichtigungen betrafen die Verminderung der jährlichen Abschreibungsbeträge vom Firmenwert der Apotheke im Sinn der Feststellungen der Prüferin. Begründet wurden die Berichtigungsbescheide damit, dass die Abgabenbehörde bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 offensichtliche Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen übernommen habe. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen, hätte erkennen müssen.

Gegen die Bescheide vom 25. September 2006 wurde mit Schriftsatz vom 28. September 2006 Berufung erhoben mit dem Begehrten, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Begründet wurde die Berufung damit, dass eine Unrichtigkeit nur dann zu einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO berechtige, wenn sie allein aus den

vorliegenden Steuererklärungen samt Beilagen erkennbar und offensichtlich sei. Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126) seien Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar seien, einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich. Im vorliegenden Fall konnten sowohl der Rechtsbereich (nämlich die Feststellung, dass in dem im Jahr 2001 erworbenen Firmenwert der X-Apotheke auch eine Komponente enthalten sei, die als Konzessionswert bezeichnet werde) als auch der Tatsachenbereich (die Ermittlung des Wertansatzes für den Konzessionswert) erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung Anfang des Jahres 2006 festgestellt und geklärt werden. Sowohl die Begründung der angefochtenen Bescheide (Hinweis auf die Feststellungen der Prüferin) als auch die Tatsache, dass der Wertansatz für den Konzessionswert mit 25% des Kaufpreises erst einem entsprechenden Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom Jänner 2006 entnommen worden sei, beweisen, dass die Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 keine offensichtlichen Unrichtigkeiten enthalten haben, die die Behörde zu einer Berichtigung gemäß § 293b BAO berechtigt hätten. Mit den Bescheidberichtigungen sei vielmehr versucht worden, die Folgen einer erst im Jahr 2006 entschiedenen Rechtsfrage (nämlich die Frage des Vorliegens und der Bewertung eines selbständigen Wirtschaftsgutes "Konzession" bei einer Apotheke) mangels Vorliegens von Wiederaufnahmegründen auf bereits rechtskräftig veranlagte Zeiträume auszudehnen.

Dieser Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2006 stattgegeben.

Mit Bescheiden vom 29. November 2006 wurden die Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Einkommensteuer 2001 und 2002) gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. Hinsichtlich der Begründung dieser Bescheide wurde auf die neu zu erlassenden Berufungsvorentscheidungen verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. November 2006 wurden die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Einkommensteuer 2001 und 2002) nunmehr als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dieser Bescheide wurde ausgeführt, erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung habe festgestellt werden können, dass der Firmenwert auch eine Komponente enthalte, die als Konzessionswert bezeichnet werde und sei der Wertansatz für diesen Konzessionswert geklärt worden. In den Beilagen zu den Abgabenerklärungen für die Jahre 2001 und 2002 sei der Sachverhalt nicht so vollständig offen gelegt worden, dass die Abgabenbehörde ohne Ermittlungsverfahren den Konzessionswert feststellen und dessen Höhe ermitteln hätte können. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens

---

betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO seien daher vorgelegen.

Mit Schriftsatz vom 27. Dezember 2006 wurde gegen die Bescheide vom 29. November 2006 betreffend Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 gemäß § 299 BAO Berufung erhoben mit dem Begehren, diese Bescheide wiederum aufzuheben und die aufgehobenen (stattgebenden) Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 in Rechtskraft erwachsen zu lassen. Als Begründung wurde ausgeführt, die Aufhebungsbescheide seien mangelhaft, weil nicht ausgeführt worden sei, welcher Art die Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidungen gewesen sei. Der Hinweis am Ende der Bescheide "Im Übrigen wird auf die Begründung in den neu zu erlassenden Berufungsvorentscheidungen verwiesen" ändere daran nichts, weil die Begründungen dieser Bescheide mit keinem Wort auf die behauptete Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 eingehen. Darüber hinaus sei die als Grund für die Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 angeführte Rechtswidrigkeit des Inhaltes nicht vorgelegen, weil sowohl der diesen Berufungsvorentscheidungen zugrunde gelegte Sachverhalt richtig und vollständig ermittelt worden sei (die bereits in den Jahresabschlüssen offen gelegte Firmenwertabschreibung ist kein Wiederaufnahmegrund) als auch dieser Sachverhalt dem richtigen Gesetzestatbestand unterstellt und dieser völlig richtig ausgelegt worden sei.

Mit (einem weiteren) Schriftsatz vom 27. Dezember 2006 wurde für den Fall, dass den oa. Berufungen vom 27. Dezember 2006 nicht stattgegeben werde, beantragt, die Berufungen vom 20. März 2006 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 17. Februar 2006 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Behauptung in der Berufungsvorentscheidung, der Sachverhalt sei in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen der Jahre 2001 und 2002 nicht vollständig offen gelegt worden, sei nicht zutreffend. Auf Seite 20 des Jahresabschlusses 2001 sei dargestellt worden, wie der Kaufpreis für den erworbenen Anteil an der X-Apotheke aufgeteilt worden sei. Dass dabei für die Apothekenkonzession kein Wert angesetzt worden sei, sei aus dem Jahresabschluss eindeutig ersichtlich. Auch auf Seite 6 des Jahresabschlusses 2002 sei unter den immateriellen Vermögenswerten lediglich die Position "Firmenwert", aber kein "Konzessionswert" ausgewiesen. Die Frage der Bewertung des Konzessionswertes, die in der Berufungsvorentscheidung ebenfalls als Wiederaufnahmegrund genannt worden sei, sei kein erst nach Abschluss des Verfahrens neu hervorgekommenes Beweismittel. Hätte die Finanzverwaltung, was ihr ohne weiteres möglich gewesen wäre, schon im ursprünglichen Verfahren einen Konzessionswert angesetzt, wäre auch die Bewertung und Bestimmung der Höhe desselben schon im ursprünglichen Verfahren erfolgt

und möglich gewesen. Mit dem Beweis, dass der Behörde schon im ursprünglichen Verfahren bekannt gewesen sei, dass überhaupt kein Konzessionswert angesetzt worden sei, sei aber auch bewiesen, dass die Behörde schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Würdigung das Herauslösen eines Konzessionswertes aus dem Firmenwert verlangen und zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Laut Stoll (BAO Kommentar, § 303, S 2931, letzter Absatz) soll mit der amtswegigen Wiederaufnahme lediglich die Möglichkeit geschaffen werden, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen. Auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt in zahlreichen Entscheidungen die Auffassung, dass sich die Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung eines offen gelegten gewesenen Sachverhaltes bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen lassen (vgl. zB VwGH 23.4.1998, 95/15/0108). Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO stehe daher mit dem Gesetz und der Rechtsprechung im Widerspruch.

#### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO aus den vom Finanzamt angeführten Gründen zu Recht erfolgte oder nicht und, ob die Aufhebung der (stattgebenden) Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes zulässig war und diese Bescheide ordnungsgemäß begründet waren.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist 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.

Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 mit den anlässlich der Außenprüfung getroffenen Feststellungen. In der Berufung gegen diese Bescheide wurde hingegen ausgeführt, es lägen keine Wiederaufnahmegründe vor.

Zutreffend an den Ausführungen der Bw. ist, dass in den Erläuterungen zur Bilanz zum 31. Dezember 2001 ausgeführt wurde, dass die Bw. einen 49%igen Anteil an der X-Apotheke

um 12.811.234 S erworben hatte und der Kaufpreis zur Gänze auf die Wirtschaftsgüter Geschäftsausstattung (490.000 S), Mietrechte (1.400.000 S) und Firmenwert (10.921.234 S) aufgeteilt wurde. Zutreffend ist auch, dass in den Bilanzen zum 31. Dezember 2001 und zum 31. Dezember 2002 kein Wertansatz für eine Apothekenkonzession aufscheint.

Im Vorlageantrag vom 27. Dezember 2006 führte die Bw. jedoch auch aus, "hätte die Finanzverwaltung ... schon im ursprünglichen Verfahren (gemeint sind die Verfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer 2001 und 2002) einen Konzessionswert angesetzt, wäre auch die Bewertung und die Bestimmung der Höhe desselben schon im ursprünglichen Veranlagungsverfahren möglich gewesen"; und weiters, "dass die Behörde schon in diesem Verfahren ... das Herauslösen eines Konzessionswertes aus dem Firmenwert verlangen und zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können". In der Berufung vom 28. September 2006 gegen die Berichtigungsbescheide vom 25. September 2006 führte die Bw. aus, "im vorliegenden Fall konnten sowohl der Rechtsbereich (nämlich die Feststellung, dass in dem im Jahr 2001 erworbenen Firmenwert der X-Apotheke auch eine Komponente enthalten ist, die als Konzessionswert bezeichnet wird) als auch der Tatsachenbereich (die Ermittlung des Wertansatzes für den Konzessionswert) erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung Anfang des Jahres 2006 festgestellt und geklärt werden".

Mit diesen Ausführungen bestätigt die Bw., dass aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001 und 2002 weder ersichtlich war, dass im Firmenwert auch ein Wert für die Apothekenkonzession enthalten war noch wie hoch dieser Wert war. Die Bw. meint lediglich, dass diese Tatsachen von der Abgabenbehörde schon in den Verfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer 2001 und 2002 hätten festgestellt werden können. Tatsächlich wurde von der Abgabenbehörde erst anlässlich der für die Jahre 2001 bis 2003 vorgenommenen Außenprüfung festgestellt, dass ein Teil des von der Bw. für die Apotheke bezahlten Kaufpreises auf die Konzession entfällt, weil die Konzession einer Apotheke aufgrund des Schutzes vor Konkurrenzierung einen beträchtlichen Wert darstellt. Auch der Wert der Apothekenkonzession wurde erstmals von der Prüferin im Weg der Schätzung (vgl. dazu auch VwGH 5.7.2004, 2000/14/0123, "Der Wert der Konzession ist im Schätzungswege zu ermitteln ...") ermittelt.

Damit ist als erwiesen anzusehen, dass bei der Außenprüfung Tatsachen neu hervorgekommen sind, die der Abgabenbehörde in den Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 (Bescheide vom 26. Februar 2003 und vom 26. März 2004) noch nicht bekannt waren und deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme dieser Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Hinweis auf die Feststellungen der Prüferin war daher zulässig.

Der Vorwurf der Bw., die Abgabenbehörde hätte schon im ursprünglichen Verfahren einen Konzessionswert ansetzen und dessen Höhe bestimmen können, bringt für den Standpunkt der Bw. insofern nichts als ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichterforschung von Sachverhaltselementen die amtsweige Wiederaufnahme eines Verfahrens nicht ausschließt (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 16, sowie die dort zitierte ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Da es sich bei der Feststellung, dass ein Teil des Kaufpreises für den Apothekenanteil auf die Konzession entfällt sowie bei der Feststellung, wie hoch der Wert dieser Konzession ist, um Sachverhaltsfeststellungen und nicht um die geänderte rechtliche Würdigung eines bereits bekannt gewesenen Sachverhaltes handelt, gehen die diesbezüglichen Hinweise der Bw. im Vorlageantrag auf die entsprechende Literatur und Judikatur ins Leere. Bei der Ermittlung des Wertes einer Apothekenkonzession handelt es sich auch dann um eine Schätzung (und damit um eine Frage der Sachverhaltsermittlung und nicht um eine Frage der rechtlichen Würdigung eines bereits bekannt gewesenen Sachverhaltes), wenn das Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass dargelegt hat, wie bei der Schätzung im Einzelnen vorzugehen ist.

Dem von der Bw. erhobenen Vorwurf, die Abgabenbehörde habe im vorliegenden Verfahren versucht, eine erst im Jahr 2006 entschiedene Rechtsfrage auf bereits rechtskräftig veranlagte Zeiträume auszudehnen, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits im Jahr 2000 (vgl. VwGH 25.1.2000, 94/14/0141, und VwGH 26.7.2000, 2000/14/0111) entschieden hat, dass es sich bei der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke um ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut handelt, das keiner Abnutzung unterliegt.

Da der Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen hinsichtlich der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 somit vorlag, waren die Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006, die sich der Argumentation der Bw., dass keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen seien, angeschlossen hatten, mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastet und konnten vom Finanzamt gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben werden. Auch der Einwand der Bw., die Aufhebungsbescheide vom 29. November 2006 seien nicht begründet gewesen, weshalb nicht nachvollziehbar sei, worin die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide bestanden habe, ist nicht zutreffend. In den Aufhebungsbescheiden wird ausdrücklich auf die - am selben Tag erlassenen – Berufungsvorentscheidungen verwiesen. In diesen Bescheiden wurde ausführlich und nachvollziehbar dargelegt, warum eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 von Amts wegen vorgenommen wurde bzw. worin die neu hervorgekommenen Tatsachen bestanden hatten.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. Februar 2009