



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des OK, 1010 Wien, vertreten durch Günter Schober WTH KEG, 1010 Wien, Dominikanerbastei 19, vom 21. Jänner 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 5. Dezember 2001 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1999 sowie Einkommensteuer 1994 bis 1999 entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Einkommensteuer für 1994 bis 1999 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1994 bis 1999 wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Herr. OK erwarb mit Kaufvertrag vom 29. März 1993 mit Wirksamkeit vom 31. März 1993 von Frau HR das Apothekenunternehmen "AGH" samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör zum vereinbarten Kaufpreis von 7.250.000,00 S zuzüglich Umsatzsteuer.

In der Eröffnungsbilanz des Käufers zum 1. April 1994 wurde der für das Apothekenunternehmen exklusive Warenlager vereinbarte und bezahlte Kaufpreis samt Nebenkosten unter folgenden Positionen ausgewiesen:

Anschaffungskosten für Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.590.733,00 S
Anschaffungskosten des Firmenwertes inkl. Kundenstock	4.750.835,00 S

Das Apothekenunternehmen des OK wurde seitens des FA Wien/9/18/19 Klosterneuburg einer den Zeitraum 1997 bis 1999 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung (§ 150 BAO) unterzogen, wobei in Anlehnung an Ziegner (Walter Ziegner, Apothekenkonzession: Nicht abnutzbares Wirtschaftsgut in Recht der Wirtschaft 6/1986 S 286) die Auffassung vertreten wurde, der apothekengesetzlich gewährleistete Schutz, der die Erhaltung der Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken bezweckt, stelle ein eigenes nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut dar, das im Falle des entgeltlichen Erwerbes einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteiles zum Ansatz komme. Ein Teil eines Firmenwertes liege hingegen nicht vor.

Für die Konzessionsberechnung, die auf Basis der Berechnungsmethode von Ziegner (siehe oben zitierten Fachartikel des Genannten) erfolgte, wurde vorerst auf Basis von Krankenkassenumsätzen in Höhe von 6.157.012,80 S und Privatumsätzen in Höhe von 2.779.076,86 S ein Anteilsverhältnis dieser Umsätze zueinander von 68,90 % : 31,10 % herangezogen, was unter Zugrundelegung eines Pro Kopfverbrauches von 2.224 S und eines 69 %igen Anteils an Arzneimitteln eine Pro Kopfumsatz von 1.532 S ergab, sodass bei 5.500 zu versorgenden Personen ein Krankenkassenumsatz für den geschützten von 8.426.000 S sowie auf Basis eines 5,5 %igen Pachtzinses ein fiktiver Pachtzins für den geschützten Krankenkassenumsatz von 463.430 S errechnet wurde. Der fiktive Pachtzinssatz für den geschützten Privat-Umsatz wurde unter Berücksichtigung eines 10 %igen Pachtzinses mit 380.600 S bemessen, was einen gesamten fiktiven Pachtzins für den geschützten Bereich in Höhe von 844.030 S ergab. Von diesem Betrag wurde ein Abschlag von 25 % für den geschätzten Aufwand im Zusammenhang mit der Verpachtung vorgenommen, was einen Verpachtungsreinertrag von 633.022 S ergab, aus dem unter Anwendung eines 25 %igen Abschlags ein zu kapitalisierender Reinertrag für den Konzessionswert in Höhe von 474.767 S errechnet wurde. Bei Ansatz eines 6 %igen Zinssatzes ergab dies eine ewige Rente und somit einen Konzessionswert von 7.912.783 S.

Da der Kaufpreis von 4.750.835 S unter dem so errechneten Konzessionswert liege, stelle der Anschaffungspreis zur Gänze einen nicht abschreibbaren Konzessionswert dar (Tz 14 Betriebsprüfungsbericht (BPB)).

Die diesem Kaufpreis entsprechenden Abschreibungen (4.750.835 S : 5 = 950.167 S) wurden für die Jahre 1994 bis 1998 rückgängig gemacht und die Mehr- und Wenigerrechnung infolge der Anpassung der bisherigen Abschreibungsdauer von 5 Jahren auf eine solche von 15 Jahren wie folgt neu ermittelt (vgl. Tz 15 BPB):

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Zu/Abrechnung lt. Erkl.	651.362	621.845	643.092	638.774	631.535	-336.341
Zu/Abrechnung lt. Prüfung	<u>17.917</u>	<u>- 11.600</u>	<u>9.647</u>	<u>5.329</u>	<u>- 1.909</u>	<u>-19.619</u>
EÄ	-633.445	-633.445	-633.445	-633.445	-633.444	316.722

Das Finanzamt erließ am 5. Dezember 2001 Wiederaufnahmebescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 im wiederaufgenommenen Verfahren, wobei u.a. auch die besagten Feststellungen der Betriebsprüfung (BP) Berücksichtigung fanden.

OK erhab am 21. Jänner 2002 gegen die besagten Bescheide das Rechtsmittel der Berufung, wobei gegen die Wiederaufnahmebescheide u.a. vorgebracht wurde, die nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung der Firmenwertabschreibung durch die Finanzbehörde könne nicht als das „Hervorkommen neuer Tatsachen“ beurteilt werden und stelle damit keinen Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1994 bis 1999 dar. Zudem sei die Ermessensübung in den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens unzureichend begründet worden, da die lt. Auffassung des Finanzamtes „neu hervorgekommenen Tatsachen“ nicht angeführt worden seien. Dieser Begründungsmangel sei nachträglich nicht sanierbar.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1999 wurde seitens des Berufungswerbers (Bw.) eingewendet, die Aufspaltung des Firmenwertes in einen eigentlichen Firmenwert und einen Konzessionswert verletze das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die geltende Rechtslage und verfassungsrechtliche Grundsätze. Dies deshalb, weil der Wille des Gesetzgebers auf die vollständige Abschreibbarkeit der Firmenwerte aller Gewerbetriebene gerichtet sei. Die nunmehrige Ungleichbehandlung der Firmenwerte von Apotheken und anderen Gewerbetreibenden verstöße gegen das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf die Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf die Unverletzlichkeit des Eigentums, wodurch insoweit auch die Freiheit der Erwerbsausübung beschränkt werde.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. teilte der Berufungsbehörde mit E-Mail vom 24. März 2006 unter Bezugnahme auf ein Telefonat mit dem ho. Referenten vom 23. März 2006 mit, nach erfolgter Einsichtnahme in den Einkommensteuerakt 1994 stehe außer Streit, dass die Aufteilung der Krankenkassen- und Privatumsätze des Wirtschaftsjahres 1993/1994 aus dem dem Finanzamt zur Verfügung gestandenen Jahresabschluss 1994 (Seite 17) ersichtlich sei. Weiters wurde Folgendes ausgeführt:

„ad 2)

Da die Herkunft des dem Konzessionswert zugrunde gelegten Basisumsatzes 1993/94 lt. Tz 14 des BPB aus dem Arbeitsbogen der BP nicht ersichtlich war, haben wir die vom Prüfer angesetzten Umsätze (Verhältnis von Krankenkassen- zu Privaterlösen 68,9 zu 31,1) den Daten laut Jahresabschluss 1993/94 gegenübergestellt.

Wie aus der Excel-Tabelle in der Anlage hervorgeht, wurden die Umsatzdaten lt. BP durch Hochrechnung der Umsätze lt. Jahresabschluss 1993/94 (Rumpfwirtschaftsjahr 1.4.1993 bis 31.1.1994) auf 12 Monate ermittelt. Nach Eingabe der Formel „mal 10 dividiert durch 12“ verbleibt beim Krankenkasseumsatz eine (Rundungsdifferenz von ATS 84,00 oder 0.001 % des Umsatzes, beim Privatumsatz eine (Rundungs-Differenz von ATS 237,60 (=0,003 %) gegenüber dem Umsatz laut BP.

ad 3)

Die Umsatzdaten 1993/94 waren im Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1994 aus dem Steuerakt ersichtlich, weitere betriebsbezogene Parameter für die vom Prüfer angewendete „Pachtzinsmethode“ nicht erforderlich. Im Rahmen der BP waren diesbezüglich daher keine weiteren Ermittlungen erforderlich.

Unseres Erachtens liegt daher hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 bis 1999 kein Wiederaufnahmsgrund vor“.

Der seinerzeitige Prüfer des Finanzamtes teilte dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit Schreiben vom 14. Juni 2006 mit, dass der Jahresumsatz 1994, wie von der steuerlichen Vertretung des Bw. dargestellt, durch Hochrechnung aus dem Rumpfwirtschaftsjahr ermittelt worden sei, was aber keinerlei Auswirkung auf die prozentuelle Aufteilung zwischen Krankenkassenumsätzen und Privatumsätzen gehabt habe. Bezüglich des Wiederaufnahmsgrundes wurde auf die Begründung im Bericht verwiesen.

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 enthält lediglich den Hinweis (Tz 28 des BPB), dass die Veranlagungen der Jahre 1997 bis 1999 bisher erklärungsgemäß ohne Überprüfung der Zusammensetzung des "Firmenwertes" erfolgt seien, während die Feststellung, dass derselbe zur Gänze einen Konzessionswert darstelle, erst im Zuge der BP getroffen worden sei. Aus diesem Grund sei die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO verfügt worden.

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, darstellt, wobei für die Wertermittlung der geschätzte fiktive Pachtzins für den geschützten Bereich und der jeweilige Reinertrag herangezogen wurden.

Diese eine neue rechtliche Würdigung eines bislang bekannten Sachverhaltes (Kauf der Apotheke per 1. April 1993 zu einem Anschaffungspreis von 4.750.835 S) 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, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei entsprechender rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH vom 28. März 2001, 98/13/0026). Diese gegen eine Wiederaufnahmemaßnahme sprechende Voraussetzung ist im konkreten Fall erfüllt, gehen doch die maßgeblichen Daten bezüglich des Erwerbs des Firmenwertes aus den jeweiligen Bilanzunterlagen 1994 (siehe Seite 5: "Anlagenspiegel") hervor, während die für die Berechnung des Konzessionswertes

gewählte Berechnungsmethode eine Rechtsauslegung darstellt, die durch Ziegner Eingang in die Fachliteratur gefunden hat, keinesfalls aber auf neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln fußt.

Die einzigen Daten des BPB, die aus der Bilanz 1994 des OK nicht hervorgehen, sind die Krankenkassenumsätze und die Privaterlöse, die aber, wie der seinerzeitige Prüfer des Finanzamtes in seiner Anfragenbeantwortung vom 14. Juni 2006 einbekennen, durch Hochrechnung der Daten des Rumpfwirtschaftsjahres ermittelt wurden. Eine derartige Hochrechnung ist aber eine Rechenoperation, die keine neu hervorgekommene Tatsache oder ein neu hervorgekommenes Beweismittel darstellt, weshalb hierin ein Wiederaufnahmsgrund nicht erblickt werden kann.

Zudem erbringen diese hochgerechneten Umsätze kein anderes prozentuales Verhältnis der Krankenkassenumsätze zu den Privatumsätzen, wie die aus dem Jahresabschluss 1994 ersichtlichen Umsätze des Rumpfwirtschaftsjahres (nämlich: 69 % zu 31 %).

Die vorliegende rechnerische Ermittlung des Konzessionswertes hätte daher auf Basis der dem Finanzamt bereits im Zuge der Veranlagungen bekannt gewesenen Daten unter Berücksichtigung des von Ziegner geprägten Berechnungsmodus kein anderes Ergebnis erbringen können, als das durch die BP ermittelte, weshalb keine Feststellungen der BP vorliegen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, insbesondere keine solchen, die im Spruch anders lautende Bescheide hervorbringen hätten können.

Der Berufung gegen die in Rede stehenden Wiederaufnahmbescheide war daher statzugeben, die Bescheide mussten demnach ersatzlos aufgehoben werden.

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 Einkommensteuerbescheide für 1994 bis 1999 war aber, da nach Wegfall der Wiederaufnahmbescheide die Rechtsgrundlage für diese Einkommensteuerbescheide weggefallen ist, nachträglich als unzulässig geworden zu beurteilen und demnach nach § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war daher, wie im Spruch dargestellt, zu entscheiden.

Wien, am 4. August 2006