

GZ. RV/0125-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte sowie der Gewerbesteuer 1986 und 1987 und Bescheide betreffend die Gewerbesteuer 1986 sowie 1987 **entschieden**:

Der Berufung wird hinsichtlich der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Feststellung der Einkünfte 1986 und 1987 und der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Gewerbesteuer 1986 und 1987 Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Feststellung der Einkünfte 1986 und 1987 und die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Gewerbesteuer 1986 und 1987 werden aufgehoben.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Gewerbesteuer 1986 und 1987 hat der unabhängige Finanzsenat **beschlossen**:

Die Berufung gegen die Gewerbesteuerbescheide 1986 datiert vom 13. Dezember 1996 und 1987 datiert vom 9. Januar 1997 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist durch Vereinigung aller Anteile in einer Hand Gesamtrechtsnachfolger einer offenen Handelsgesellschaft, welche eine Apotheke mit Drogerie betrieben hat (im Folgenden OHG). Im Zeitraum Juli bis September 1991 wurde eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass beginnend mit dem Veranlagungsjahr 1986 die in der Bilanz befindliche Apothekengerechtigkeit auf einen Zeitraum von fünf Jahren mit einer Absetzung für Abnutzung von 138.800,00 S jährlich abgeschrieben worden ist. Dazu führte der Prüfer in Punkt 3 der Anlage I des gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung BGBl. Nr. 1961/194) erstellten Berichtes (Schlussbesprechungsprogramm) aus: "*Nach der Rechtsprechung handelt es sich bei einer Apothekengerechtigkeit um ein nicht abschreibbares Wirtschaftsgut*". Die bis dahin antragsgemäß erlassenen Bescheide für die Feststellung der Einkünfte Erklärungen 1986 und 1987 würden in der Folge in diesem Punkt von Amts wegen gemäß § 293 b BAO berichtigt werden.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 15.2.1992 gemäß § 293 b BAO berichtigte Gewerbesteuerbescheide und Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1986 und 1987. Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung vom 28. Februar 1992, welcher nach abweisender Berufungsvorentscheidung datiert vom 16. Juni 1992 mit Berufungsentscheidung datiert vom 19. November 1996 stattgegeben worden ist. In der Begründung dieser Berufungsentscheidung wurde erläutert, dass es sich bei den im Rahmen der erwähnten Betriebsprüfung hervorgekommenen Tatsachen nicht um die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten der Abgabenerklärung gehandelt habe, die unter Anwendung des § 293b BAO korrigiert werden könnten, sondern um solche, die in den angesprochenen Abgabenverfahren nicht bekannt gewesen wären und welche bei Kenntnis im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide anderslautende Bescheid zur Folge hätten haben können.

Das Finanzamt folgte dieser Rechtsansicht und nahm mit den Bescheiden datiert vom 13. Dezember 1996 und 9. Januar 1997 die Verfahren für die Feststellung der Einkünfte der OHG sowie die Gewerbesteuer der Veranlagungszeiträume 1996 und 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den damit verbundenen Sachbescheiden folgte das Finanzamt der oben dargestellten Ansicht des Prüfers, dass es sich bei der Apothekengerechtigkeit der OHG um ein nicht abschreibbares Wirtschaftsgut handle und verwies hinsichtlich der Begründung der amtsweigigen Wiederaufnahme ausdrücklich auf die Begründung der im letzten Absatz erwähnten Berufungsentscheidung.

Innerhalb der verlängerten Berufungsfrist er hob die OHG gegen die Bescheide betreffend der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte und hinsichtlich der Gewerbesteuer 1986 und 1987 sowie gegen die Gewerbesteuerbescheide 1986 und 1987 das Rechtsmittel der Berufung. Dazu führte sie aus, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann zulässig wäre, wenn neue Tatsachen hervorgekommen seien, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen hätten können beziehungsweise bei denen die Behörde zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid gelangt wäre. Einen Wiederaufnahmegrund würden lediglich neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel bilden. Damit sei die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannte, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können. Nicht möglich werde es dadurch jedoch, durch die Wiederaufnahme die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offengelegter Sachverhalte zu beseitigen. Eine andere geänderte, wenn auch richtige, rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigte somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht. Auch neue Erkenntnisse auf die rechtliche Beurteilung von in ihrer Existenz unbestrittenen bekannt gewesenen Sachverhalten seien keine eine Wiederaufnahme rechtfertigende neu hervorgekommene Tatsachen. Wie auf Seite 6 der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 4. Dezember 1996 ausgeführt worden wäre, habe der Betriebsprüfer durch Erhebungen beim Grundbuch des zuständigen Bezirksgerichtes festgestellt, dass auf dem Apothekengrundstück, eine radizierte Apothekengerechtigkeit hafte, was aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers eindeutig hervorgehe. Somit sei ab dem Zeitpunkt dieser Erhebung für den Prüfer eindeutig erkennbar gewesen, dass sich die bestehende Apothekengerechtigkeit auf eine radizierte Realapotheke bezogen habe. Dem Prüfer seien daher im Zuge der Betriebsprüfung alle entscheidungsrelevanten Sachverhalte bekannt gewesen, um eine rechtliche Würdigung anzustellen. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte der Prüfer bereits im Zuge der Betriebsprüfung das Verfahren für die Jahre 1986 und 1987 nach § 303 (4) BAO aufnehmen

müssen. Eine nunmehrige andere rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes stelle daher keinen neuerlichen Wiederaufnahmetatbestand dar. Da im gegenständlichen Fall keine neuen Tatsachen hervorgekommen wären, welche bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, sei die Wiederaufnahme der Verfahrens nicht zulässig.

Zur Festsetzung der Gewerbesteuer für die Jahre 1986 und 1987 und der darauf angewendete Hebesätze erklärte der Berufungswerber noch, dass die Berufungswerberin nur hinsichtlich der Einkünfte aus der Drogerie den Kammerzuschlägen zur Gewerbesteuer unterliege. Für die Einkünfte aus der Apotheke seien keine Kammerzuschläge zur Gewerbesteuer zu entrichten. Die Aufteilung der Einkünfte sei nach den getätigten Umsätzen vorgenommen worden. In den ursprünglichen Gewerbesteuerbescheiden für die Jahre 1986 und 1987 wäre die Befreiung von den Kammerzuschlägen berücksichtigt und ein Hebesatz für 1986 in Höhe von 304,40 und für 1987 in Höhe von 303,59 v.H. angewendet worden. Bei den im wiederaufgenommenen Verfahren erstellten Bescheiden für die Jahre 1986 und 1987 sei die Befreiung von den Kammerzuschlägen unberücksichtigt geblieben und die Gewerbesteuer daher zu hoch vorgeschrieben worden.

Der Berufungswerber hat mit Schreiben datiert vom 22. Juli 2003 den in der Berufung von der OHG gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung im Sinne des § 284 Abs. 1 Z 1 BAO zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie die OHG, wenn auch mit anderen Worten, jedoch dem Sinn nach bereits erklärt hat, ist eine gemäß § 303 Abs. 4 BAO amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens dann zulässig, wenn "*Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten*". Wie schon in der vorangegangenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion (siehe oben) dargestellt wurde und auch die OHG ausgeführt hat, wurde der Abgabenbehörde erst im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens bekannt, dass es sich bei der in den Bilanzen der Berufungswerberin angeführten Apothekengerechtigkeit um eine "radizierte" im Grundbuch eingetragene handelt, welche ein grundstücksgleiches Recht begründet hat.

Dies ist ein Umstand, welcher der Abgabenbehörde beim antragsgemäßen Erlassen der ursprünglichen Abgabenbescheide (Feststellung der Einkünfte und Gewerbesteuer 1986 mit

Bescheiden datiert vom 5. Februar 1986; Feststellung der Einkünfte und Gewerbesteuer 1987 mit Bescheiden datiert vom 6. Februar 1989) nicht bekannt gewesen und erst dem Prüfer im Rahmen seiner Erhebungen beim Grundbuch aufgefallen ist.

Nun vertritt der Berufungswerber die Rechtsansicht, dass der Prüfer schon im Rahmen der Betriebsprüfung, also 1991, das Verfahren für die angefochtenen Bescheide hätte wiederaufnehmen müssen. Die Tatsache, dass dies unterblieben sei, schließe eine spätere (1997) Wiederaufnahme der betroffenen Abgabenverfahren aus.

Es entspricht jedoch der stetigen Lehre und Judikatur (siehe stellvertretend für viele Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, Rz 16 zu § 303, 730 und die dort zitierten Fundstellen), dass ein allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung für die korrekte Entscheidung relevanter Umstände eine Wiederaufnahme (von Amts wegen) nicht hindert und allenfalls bei der Abwägung des Ermessens zu berücksichtigen ist (Ritz, aao., Rz 53 zu § 303, 738). Wenn die verschuldete Untätigkeit bei der Feststellung des Sachverhaltes der Abgabenbehörde der Möglichkeit Wiederaufnahme im Grundsatz nicht schadet, muss gleiches auch dann gelten, wenn alle entscheidungsrelevanten Umstände bereits bekannt sind. Es ist daher nicht so, dass sich die Abgabenbehörde des Rechtes ein Verfahrens wiederaufzunehmen verschweigt, wenn sie nicht unmittelbar nach dem Bekanntwerden der bis dahin nicht hervorgekommenen entscheidungsrelevanten Umstände untätig bleibt. Eine solche Frist hat der Gesetzgeber nur für die Wiederaufnahme auf Antrag gemäß § 303 Abs. 2 BAO (*„Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen „einer Frist von drei Monaten“ von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid erster Instanz erlassen hat.“*) vorgesehen, weswegen bei der Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO die einzige zeitliche Grenze jene der Verjährung des Abgabenanspruches ist. Diese ist in den hier zu entscheidenden Verfahren jedoch nicht eingetreten.

Allerdings ist noch zu klären, ob die Abgabenbehörde bei „richtiger“ rechtlicher Subsumtion der Tatsache, dass es sich bei der vom Berufungswerber abgeschriebenen Apothekengerechtigkeit um eine rubrizierte Realgerechtigkeit handelt, zu einem im Spruch anderslautenden als den ursprünglichen antragsgemäßen gekommen wäre (vergleiche für viele Ritz, aaO., Rz 10 zu § 303, 728).

Zur Frage, ob eine Apothekengerechtigkeit ein abschreibbares Wirtschaftsgut ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals (VwGH 25.1.2000, 94/14/0141, VwGH 26.7.2000,

2000/14/0111, VwGH 26.2.2003, 97/13/0155) geäußert. Diese Judikaturlinie hat der Verwaltungsgerichtshof im letztgenannten Erkenntnis wie folgt dargestellt

*"Im Erkenntnis vom 25. Januar 2000, 94/14/0141, vertrat der Gerichtshof die Ansicht, dass bei einer Konzession für eine Apotheke insoferne eine Ausnahme von der Regel vorliege, dass mit dem Firmenwert Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters derart verbunden wären, dass sie dessen Schicksal bei der Beurteilung ihrer Absetzbarkeit teilten, als der Erwerb einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke von einer umfangreichen Bedarfsprüfung abhängig ist. Dadurch wird bestehenden Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung geboten, während für die Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen sind. Daher kommt der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzession nicht zwangsläufig untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes und damit absetzbar ist. Vielmehr stellt diese Konzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, welches keiner Abnutzung unterliegt."*

*Im Erkenntnis vom 26. Juli 2000, 2000/14/0111, hielt der Gerichtshof an dieser Rechtsprechung fest und führte weiter aus, dass auch nach der Aufhebung von Teilen des § 10 des Apothekengesetzes durch den Verfassungsgerichtshof mit dessen Erkenntnis vom 2. März 1998, VfSlg 15.103, ein besonderer Schutz für bestehende Apotheken vorhanden ist. Solcherart ist die Apothekenkonzession selbst nach der (nach dem Streitzeitraum) bereinigten Rechtslage aus steuerlicher Sicht kein abnutzbares Wirtschaftsgut. Der Verwaltungsgerichtshof sieht auch im Beschwerdefall keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Apothekenkonzessionen sind, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares eigenes firmenwertähnliches Wirtschaftsgut (siehe auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III A, Tz 5 zu § 8 EStG, und Doralt, EStG6, Tz 48 zu § 8)."*

Berücksichtigt man, dass es bei den vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Fällen sowohl um Personal- als auch Realgerechtigkeiten gehandelt hat, lässt sich die gefestigte Entscheidungspraxis kurz so formulieren: Eine Apothekengerechtigkeit, ist egal ob sie nun rubriziert war oder ist jedenfalls ein Wirtschaftsgut, welches der Abschreibung nicht zugänglich ist.

Wenn man dieser Ansicht folgt, kommt man zu dem Schluss, dass der Umstand, dass es sich bei der Apothekengerechtigkeit der Berufungswerberin um eine rubrizierte gehandelt hat, zwar in den angefochtenen Abgabenverfahren erst nach dem Erlassen der Erstbescheide durch die Tätigkeit des Prüfers hervorgekommen ist. Bei Anwendung der "richtigen" (der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgenden) rechtlichen Würdigung, kommt es jedoch nicht darauf an, ob eine Apothekengerechtigkeit ein dingliches Recht ist oder nicht und diese jedenfalls nicht abgeschrieben werden kann. Also hätte das Finanzamt jedenfalls schon bei den Erstbescheiden die Abschreibungsmöglichkeit versagen müssen. Das Austauschen einer verfehlten Rechtsansicht durch eine richtige ist aber im Weg der Wiederaufnahme von Amts wegen nicht möglich (siehe zum Beispiel Ritz, aaO., Rz 9 zu § 303,

728) und war deshalb der Berufung in diesem Punkt statt zu geben und waren die Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren für die Feststellung der Einkünfte und der Gewerbesteuer 1986 und 1987 aufzuheben.

Was die Berufung hinsichtlich der Sachbescheide betreffend die Gewerbesteuer 1986 und 1987 angeht (Berechnung der Hebesätze für die Gewerbesteuer), reicht es aus anzumerken, dass wie aus dem Inhalt des Veranlagungsaktes der Berufungswerberin ersichtlich ist, im Rahmen des Erstellens der gemäß § 303 Abs. 4 im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide bloß irrtümlich eine Kennzahl nicht mitberücksichtigt worden ist und es sich um einen Fall des "Verschreibens" im Sinne des § 293 Abs. 1 BAO gehandelt hat.

Da jedoch mit dieser Berufungsentscheidung der Berufung gegen die den Gewerbesteuerbescheiden datiert vom 13. Dezember 1996 und 9. Januar 1997 zugrundliegenden Bescheide über die Wiederaufnahme dieser Verfahren stattgegeben wurde, scheiden diese Sachbescheide gemäß § 307 Abs. 3 ("*Durch die Aufhebung des die Weideraufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.*") ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Eine Berufung gegen einen (nicht mehr) existenten Bescheid ist jedoch unzulässig (vergleiche Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, RZ 6ff zu § 273 BAO).

Gemäß § 273 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn diese nicht zulässig ist oder verspätet eingegbracht wurde. Die Erlassung von Zurückweisungsbescheiden obliegt sowohl der Abgabenbehörde erster als auch der Abgabenbehörde zweiter Instanz und war daher die Berufung insofern als unzulässig zurückzuweisen, als sie sich gegen die mit der Wiederaufnahme des Verfahrens verbundenen Sachbescheide betreffend die Gewerbesteuer 1986 und 1987 bezieht.

Linz, 24. Juli 2003