

GZ. RV/0383-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Mag. Martin Saringer und Dr. Peter Zacherl am 6. Mai 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Dieter und Eva Zumpfe, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Jahre 1990, 1991, 1992 und 1993 sowie Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer samt Zuschlägen für 1990, 1991, 1992 und 1993 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### 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**

Die BW (Bw) war im Zeitraum 1990 bis 1993 eine Kommanditgesellschaft, bestehend aus den Gesellschafterinnen WP, IH und ES.

In der Erklärung der Einkünfte der Personengesellschaften für das Jahr 1990 hat die Gesellschafterin WP einen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 4.650.000 und haben die Gesellschafterinnen IH und ES jeweils eine Afa vom Firmenwert in Höhe von S 158.333 (1/15 von S 2.375.000) erklärt.

Der Veräußerungsgewinn ist lt. Eingabe vom 25. Februar 1992 wie folgt ermittelt worden:

Veräußerungspreis gemäß Abtretungsvertrag	S	5.000.000
Buchwert Kapitalkonto	S	250.000
Freibetrag	S	<u>100.000</u>
ergibt	S	4.650.000

In der Gewerbesteuererklärung für das Jahr 1990 ist die erklärte Afa vom Firmenwert als Abzugspost berücksichtigt worden.

Auch in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften und in den Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1991, 1992 und 1993 ist von den Gesellschafterinnen IH und ES eine Afa vom Firmenwert in Höhe von jeweils S 158.333 als Abzugspost erklärt worden.

Das Finanzamt hat zunächst für die Jahre 1990 bis 1993 Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Bescheide über die Festsetzung von Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer samt Zuschlägen erlassen, die den Steuererklärungen entsprochen haben.

In der Folge ist bei der Bw eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt worden, die mit dem Bericht vom 6. September 1996 abgeschlossen wurde.

In diesem BP-Bericht ist unter Tz 22 "Anteilsveräußerung WP" ausgeführt worden:

"Zum Stichtag 1.1.1990 verkaufte Frau WP 25 % ihres bisher 62,5 %igen Anteils am Unternehmen an ihre Töchter MIH und ES je zur Hälfte. Der Kaufpreis beträgt insgesamt S 5.000.000 und wird von den Erwerberinnen je zur Hälfte übernommen.

Der Kaufpreis abzüglich dem übertragenen Kapital i. H. v. S 250.000 wird lt. BP auf die veräußerten Wirtschaftsgüter wie folgt aufgeteilt:

	lt. Stb.	lt. BP	Afa
Liegenschaft 19., SST			
a) Grundanteil (27,6 %)	0	302.564	0 %
b) Gebäudeanteil (72,4 %)	0	793.686	2,6 %
c) Konzession	0	1.486.580	0 %
d) Firmenwert	<u>4.750.000</u>	<u>2.167.170</u>	6,67 %
	4.750.000	4.750.000 "	

Weitere Ausführungen im BP-Bericht betreffen den durch ein Gutachten des Architekten Dipl. Ing. Hums nachgewiesenen Wert der betrieblichen Liegenschaft 1190,SST.

Weiters ist dem BP-Bericht noch Folgendes zu entnehmen:

"Der lt. BP ermittelte anteilige Konzessionswert beträgt zum 1. Jänner 1990 S 1.486.580. Dieser wird je zur Hälfte in die Ergänzungsbilanzen von MIH und ES eingestellt und ist nicht abschreibbar".

Die Nichtabschreibbarkeit des anteiligen Konzessionswertes wurde unter Hinweis auf die Bestimmungen des Apothekengesetzes damit begründet, dass es sich bei dem apothekengesetzlich gewährleisteten Schutz um ein eigenes nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut handle, das im Falle des entgeltlichen Erwerbs einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteiles anzusetzen sei, und nicht um einen Teil des Firmenwertes. Schließlich wurde auch ausgeführt, dass ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut vorliege, da die sachlichen Konzessionsvorteile zeitlich unbefristet seien.

Die Berechnung des anteiligen Konzessionswertes ist wörtlich wie folgt begründet worden:

"Für die Berechnung des anteiligen Konzessionswertes (25 %) in Höhe von S 1.486.580 wurde seitens der BP vom geschätzten Reingewinn für den geschützten Mindestumsatz ausgegangen. Da in objektiver Weise die Ermittlung eines diesen Mindestumsatz entsprechenden Reingewinnes nicht möglich war, wurde als Grundlage für die Ermittlung des

Konzessionswertes der Pachterlös herangezogen, der für den Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen wäre, d.s. unter Zugrundelegung der Pachtrichtzinssätze der österreichischen Apothekerkammer für die konkret gegebene Verteilung von 65 % Krankenkassenerlöse und 35 % Privaterlöse und mangels anderer geeigneter bei einem geschätzten Pro-Kopf Heilmittelverbrauch von S 1.630 excl. USt (aus Studie industrielwissenschaftliches Institut) insgesamt S 634.274 (fiktive Pacht für Krankenkassenumsätze S 320.500 und Privatumsätze S 313.775).

Dieser Pachterlös wurde in weiterer Folge im Schätzweg um 25 % für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verpachtung gekürzt, sodass sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von S 475.706 ergibt. Hierzu wurden 75 % (S 356.780) – 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. Hierdurch ergibt sich insgesamt ein Konzessionswert in Höhe von S 5.946.333 für den veräußerten Anteil von 25 % somit S 1.486.580. Analog dazu ist der Wertansatz für den Firmenwert zu vermindern".

Diese Beurteilung hatte steuerlich pro Jahr eine Gewinnerhöhung von S 151.552 zur Folge, weil an die Stelle der erklärten Afa von S 316.666 (zweimal S 158.333) nur eine Afa in Höhe von S 165.114 trat (Afa vom Gebäude S 20.636, Afa vom Firmenwert S 144.478, keine Afa vom Grund und Boden und vom Konzessionswert).

Im Zuge der BP sind auch andere Feststellungen getroffen worden, die zu Änderungen der Gewinne der Jahre 1990 bis 1993 geführt haben, wobei auch die Gewerbesteuerrückstellungen an die geänderten Besteuerungsgrundlagen angepasst bzw. (für 1992) neu dotiert wurden.

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 15. Oktober 1996 das Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften und der Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer samt Zuschlägen für die Jahre 1990 bis 1993 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und gleichzeitig den Feststellungen der BP entsprechende Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung (§ 188 BAO) und Bescheide über die Festsetzung der Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer samt Zuschlägen für die Jahre 1990 bis 1993 erlassen.

Die Bw hat durch ihre steuerlichen Vertreter gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1990, 1991, 1992 und 1993 und gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990, 1991,

1992 und 1993 Berufung erhoben. Beantragt wurde, einen Betrag von S 3.653.750 als abschreibungsfähigen Firmenwert zu berücksichtigen. Die Berufung richtete sich sohin gegen die gem. Tz 22 vertretene Auffassung von nichtabschreibungsfähigem Konzessionsvorteil in der Höhe von S 1.486.580. In der Begründung wurde unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und einen Aufsatz von DDr. Ruppe in der Zeitschrift "Recht der Wirtschaft" ausgeführt, dass bei entgeltlichem Erwerb eines Apothekenunternehmens kein Teil des Kaufpreises für ein eigenes Wirtschaftsgut "Apothekenkonzession" bzw. "Konzessionsvorteil" auszuweisen sei, einerseits weil die "Konzession" so eng mit den anderen Firmenwertfaktoren verbunden sei, dass eine selbständige Bewertung nicht bzw. nur willkürlich möglich wäre, andererseits, weil eine solche Trennung, auch wenn sie von der Bewertungsseite her möglich wäre, dem Zweck widerspräche, den der Gesetzgeber zur Einkommensteuer 1988 nach den Aussagen der Materialien mit der Firmenwertregelung verfolgt hätte. Demnach seien – bezogen auf die Regelung des § 6 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 – handelsrechtliche Buchführungsgrundsätze zu beachten. § 224 Handelsgesetzbuch kenne zwar eine eigene Position für Konzessionen, diese komme aber nur dann zur Anwendung, wenn eine gesonderte vom Betrieb losgelöste Verwertbarkeit als Grundvoraussetzung gegeben sei. In allen übrigen Fällen werde der gesonderte Ansatz eines Konzessionswertes für einen Vorteil, der nicht selbstständig übertragbar ist und lediglich im Zusammenwirken mit Standortfaktoren eine bestimmten Kundenstamm sichert, handelsrechtlich als unzulässig erachtet.

Der Berufungssenat V als Organ der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hat dem vorliegenden Berufungsbegehren mit Berufungsentscheidung vom 22. Mai 1997 Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Der Präsident der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland erhob gegen die besagte Berufungsentscheidung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die besagte Berufungsentscheidung vom 22. Mai 1997 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und unter Hinweis auf die Vorjudikatur zum Ausdruck gebracht, dass Apothekenkonzessionen deshalb als nicht abnutzbare eigene firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter anzusehen seien, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten (Erkenntnis vom 26. Februar 2003, Zl. 97/13/0155).

***Der Senat hat erwogen:***

Im vorliegenden Fall besteht zwischen dem Finanzamt und der BW Uneinigkeit darüber, ob der apothekengesetzlich gewährleistete Schutz, der die Erhaltung der Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken bezweckt, ein eigenes, immaterielles Wirtschaftsgut darstellt oder als Teil des Firmenwertes anzusehen ist.

Gem. § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zuge seines Erkenntnisses vom 25. Jänner 2000, ZI. 94/14/0141 vorerst den Ausführungen des Beschwerdeführers zugestimmt, wonach Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen, die die gewerberechtlichen Grundlagen eines Unternehmens bilden, auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters in der Regel mit dem Firmenwert derart verbunden seien, dass sie dessen Schicksal bei der Beurteilung ihrer Absetzbarkeit teilten. In der Folge brachte der Gerichtshof im besagten Erkenntnis jedoch zum Ausdruck, dass bei einer Konzession für eine Apotheke jedoch insofern eine Ausnahme vorliege, als der Erwerb einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke von einer (umfangreichen) Bedarfsprüfung abhängig sei, wodurch bestehenden Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung geboten werde, während für die Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen seien (§ 46 ApG).

Der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens komme daher eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzession nicht zwangsläufig untrennbarer Bestandteil des Firmenwerts (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 5. April 1978, 664, 892/77, Slg. Nr. 5242/F betreffend eine "Reisebürovollkonzession" nach der Rechtslage vor der Gewerbeordnung 1973) und damit absetzbar sei. Vielmehr stelle diese Konzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliege. Denn anders als bei sonstigen Unternehmen komme bei

Apotheken der Konzession auf Grund der darauf beruhenden weit gehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zu. Zudem bedürfe es keiner weiteres Ausführungen, dass Konzessionen für Apotheken wirtschaftlich verwertbar seien und auch verwertet würden.

Eine andere steuerliche Beurteilung des hier strittigen Konzessionswertes der BW ist auch im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 1998, G 37/97 nicht geboten, im Rahmen dessen Teile des ApG aufgehoben wurden. Dies vor allem deshalb, weil der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis zum Ausdruck gebracht hat, dass die Regelungen des § 10 Abs. 2 Z 2 und 3 ApG, die den bestehenden öffentlichen Apotheken einen Existenzschutz gewähren, nicht verfassungswidrig seien. Verfassungswidrig sei allerdings § 10 Abs. 2 Z 1 ApG (Verstoß gegen Art. 6 StGG). Nach dieser mit dem Erkenntnis aufgehobenen Bestimmung wurde ein Bedarf an einer neu zu errichtenden Apotheke bereits verneint, sofern die Zahl der von der neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke aus zu versorgenden Personen weniger als 5.500 beträgt. Der Schutz der Apotheken wird durch die Aufhebung der genannten Bestimmung des ApG durch das besagte Erkenntnis jedoch nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass sich daraus wohl keine Änderung der steuerlichen Beurteilung ergeben kann (vgl. VwGH: Apothekenkonzession nicht abnutzbar - kein Teil des Firmenwertes, Recht der Wirtschaft, Seite 180/2000).

Bezugnehmend auf dieses Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes (vgl. auch Apothekengesetznovelle 1998) ist nunmehr im Zuge eines Bedarfsprüfungsverfahrens für eine neu zu errichtende öffentliche Apotheke - so wie bisher - zu untersuchen, ob die Zahl der versorgenden Personen der bestehenden umliegenden Apotheken unter 5.500 fällt (vgl. Schwamberger, Zum Bedarfsprüfungsverfahren des ApG nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 1998, G 37/97, RdM 1998/111).

Damit ist aber auch klargestellt, dass diese auf Grund des besagten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes neue Rechtslage ohne Auswirkung auf bestehende Apotheken ist, d. h. der auf Basis von 5.500 zu versorgenden Personen gegebene Existenzschutz bestehender Apotheken bleibt weiterhin erhalten.

Was schließlich die Berufungseinwendungen der Bw. betrifft, Apothekenkonzessionen seien nicht selbstständig bewertbar und mit dem Firmenwert untrennbar verbunden, so ist darauf zu verweisen, dass sich die Möglichkeit einen Konzessionswert vom Firmenwert zu trennen und ihn als nichtabnutzbares Wirtschaftsgut zu behandeln, bereits aus früherer Lehre und

Judikatur (also vor Bekanntwerden des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner, Zl. 94/14/0141) ergibt.

So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5. April 1978, 664, 892/77 hervorgehoben, dass die Grenze zwischen den im Geschäfts- oder Firmenwert enthaltenen Gütern und den selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern nicht immer leicht zu ziehen sei und daher keine allgemeine Regel bestehe, dass der Wert einer Konzession nicht aus dem Firmenwert herausgelöst werden könne.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 28 Jänner 1980, B 259/77) kommt der Apothekenkonzession, anders als einer Konzession bei sonstigen Unternehmungen, eine überragende Bedeutung zu. Zufolge der dem Gebiet der Apotheken eigentümlichen Verhältnisse müsse die mit dem Firmenwert nachgerade identische Konzession als eine nach der Verkehrsauffassung essenzielle Unternehmensgrundlage, die eine mehr oder minder reale, wertbeständige Größe darstellt, betrachtet werden.

Nachdem der Firmenwert im Geltungsbereich des EStG 1988 abzuschreiben ist (§ 8 Abs. 3 EStG 1988), wird nunmehr auch in der Literatur einhellig die Auffassung geteilt, Konzessionen seien eigene Wirtschaftsgüter und nicht bloß Firmenwertbestandteile (Vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, Tz 48 zu § 8 EStG 1988 und Quantschnigg – Schuch, Einkommensteuerhandbuch 1988, Tz 9 zu § 6 EStG 1988).

Die ältere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die noch die Sinnhaftigkeit der Herauslösung des Wertes einer Konzession vom Firmenwert in Abrede stellte, fußt jedoch auf der vor dem EStG 1988 maßgeblichen Rechtslage, wonach ein Firmenwert dann als nicht abnutzbar beurteilt werden musste, wenn er nicht auf unternehmerische Initiative zurückging, sondern etwa auf einen Konkurrenz- bzw. Gebietsschutz oder Standortvorteil zurückzuführen war. Diese Rechtsprechung ist jedoch für die berufungsgegenständlichen Zeiträume nicht mehr anwendbar.

Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes entsprechen somit auch der im nunmehrigen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2003 (Zl. 97/13/0155) zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht, wonach Apothekenkonzessionen, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, nicht abnutzbare firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter darstellen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III A, Tz 5 zu § 8 EStG und Doralt, EStG, Tz 48 zu § 8).

Dieser Rechtsauffassung hatte der Berufungssenat auch im Hinblick auf § 63 Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz zu entsprechen, da die Verwaltungsbehörden nach dieser

gesetzlichen Bestimmung mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand dann herzustellen haben, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gem. Art. 131 B-VG stattgegeben hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Aufgrund des Antrages gem. § 323 Abs. 12 BAO vom 2.4.2003 war diese Entscheidung vom gesamten Berufungssenat zu treffen. Der gleichzeitig gestellte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung war jedoch rechtsunwirksam, da im ursprünglichen Berufungsverfahren eine diesbezügliche Antragstellung unterblieben ist und eine Nachholung des versäumten Antrages durch § 323 Abs. 12 BAO nicht eröffnet wird.

Wien, 9. Mai 2003