

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ÖBUG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Erklärungen

Am 18.11.1997 übermittelte die Bw. die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1996 und benannte diese in Höhe von öS 11.159.356,-. Im Oktober 1998 fand eine abgabenbehördliche Prüfung des Betriebes statt und wurden in der Folge die Einkünfte mit öS 11.453.120,- festgestellt. Einziger bekämpfter Punkt war die in Tz 19 des Betriebsprüfungsberichts dokumentierte Feststellung, in welchem die Betriebsprüfung die Konzession als nicht abschreibbares Anlagevermögen erachtete und deren Wert mit öS 7.904.820,- ermittelte (s.u.).

Am 24.2.1999 übermittelte die Bw. die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1997 und bezifferte diese mit 3.593.417,- öS.

In dem am 23.6.1999 erlassenen Bescheid, in dem die Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 festgestellt wurden, bezifferte das Finanzamt diese mit dem Betrag von öS 3.862.150,- unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung 1994 – 1996.

Betriebsprüfung

In dem einzigen angefochtenen Punkt TZ 19 stellte die Betriebsprüfung betreffend die Konzession fest, dass diese ein persönliches Betriebsrecht darstelle und demzufolge auf Dritte nicht transferierbar sei. Aufgrund der Tatsache, dass die Apotheke als wirtschaftliches Unternehmen übertragbar sei, unterscheide das Apothekengesetz bei der Neuerteilung einer Konzession, ob diese für eine bereits bestehende Apotheke oder für eine neu zu errichtende beantragt wird. Bei den bereits bestehenden Apotheken entfalle die Bedarfsprüfung, wodurch ein Schutz gewährt werde, der die Lebensfähigkeit der bestehenden Apotheken gewährleiste. Das Gesetz gehe hierbei von einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen aus. Aus diesen Gründen werde die Konzession als nichtabnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut angesehen.

Hinsichtlich des betragsmäßigen Wertes der Konzession führte die Betriebsprüfung aus, dass sich ein Vergleich mit den Verkehrswerten von Drogerien anbiete. Dieser liege bei maximal drei Monatsumsätzen.

Bei einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen (§ 10 Abs. 2 ApoG) und einem Pro Kopf Heilmittelverbrauch von ca. öS 2.323,- ergebe sich ein geschützter Umsatz von öS 12.776.500, der um 25% zu kürzen sei.

Da aus den Umsätzen in objektiver Weise nicht der entsprechende Reingewinn ermittelt werden könne, biete sich für die Ermittlung des Konzessionswertes der erzielbare Pachterlös an, so dass sich letztlich ein geschützter Reingewinn von öS 632.386,- ergebe. Unter Zugrundelegung einer ewigen Rente und eines 6%igen Abzinsungszinssatzes ergebe sich ein Konzessionswert in Höhe von 7.904.820.- öS.

Berufung

Am 9.7.1999 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. eine Berufung ein, die sich gegen die teilweise Versagung der Abschreibung für Abnutzung des festgestellten Firmenwertes in Höhe von 7.750.000.- öS durch Herauslösung eines Festwertes „Konzession“ in Höhe von 4.031.000.- öS richtete.

Eine selbständige Bewertung eines „Konzessionsvorteils“, herausgelöst aus dem Kaufpreis eines Unternehmensteiles, sei nicht zulässig. Es handle sich um eine willkürliche Trennung, die den Intentionen des Gesetzgebers widerspreche. In den Erläuterungen zu § 6 Zi. 1 EStG 1988 werde festgehalten, dass nach den handelsrechtlichen Grundsätzen vorzugehen sei. Das HGB kenne zwar eine eigene Position für Konzessionen, die jedoch nur zur Anwendung kommen könne, wenn als Grundvoraussetzung eine vom Betrieb losgelöste Verwertbarkeit gegeben sei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Konzessionen, welche die einzige gewerberechtliche Grundlage eines Unternehmens bilden, untrennbar mit dem Firmenwert verbunden (VwGH v. 19.9.1973, 261/72).

Es würde auch bei Fahrschulen und Rauchfangkehrbetrieben keine Differenzierung nach dem Standortvorteil und der Wettbewerbssituation vorgenommen.

"Dem in Tz 19 des BP-Berichtes angeführten Vergleich mit Drogerien, der deswegen ziel-führend und aussagekräftig sei, weil Apotheken auch Drogeriewaren im Sortiment führen könne nicht gefolgt werden."

Stellungnahme der Betriebsprüfung

Zu dieser Berufung gab die Betriebsprüfung eine ausführliche Stellungnahme ab, die dem steuerlichen Vertreter der Bw. zur Äußerung übermittelt wurde. Die wesentlichen Punkte besagen, dass die Konzession ein persönliches, nicht übertragbares Betriebsrecht sei. Davon unabhängig sei die Apotheke als wirtschaftliches Unternehmen übertragbar. Das Apotheken-gesetz unterscheide daher zwischen der Erteilung einer Konzession für eine neu zu errich-tende Apotheke und derjenigen für eine bereits bestehende. In beiden Fällen müssten zwar die persönlichen Voraussetzungen vorliegen, jedoch werde bei dem Gesuch eine bereits

bestehende Apotheke (weiter) betreiben zu dürfen, keine Bedarfsprüfung (sachliche Konzessionsvoraussetzung) mehr durchgeführt. Zudem hätten die Inhaber anderer Apotheken hinsichtlich des (Weiter)Betriebs kein Einspruchsrecht.

Mit dem Entfall der Prüfung der sachlichen Konzessionsvoraussetzungen sei eine Stärkung der Apotheke als wirtschaftliches Unternehmen verbunden, da dadurch leichter ein Käufer gefunden werden könne. Durch die Bedarfsprüfung werde sichergestellt, dass die Zahl der zu versorgenden Personen nicht unter 5.500 sinke. Durch diese Maßnahme solle, neben der gesicherten Arzneimittelversorgung der Bevölkerung, ein rücksichtsloser und ruinöser Konkurrenzkampf verhindert und das Bestehen einer lebensfähigen Apotheke auch für die Zukunft gesichert werden.

Der Konzessionswert könne aus den Verkehrswerten in Österreich und der BRD abgeleitet werden, weil in beiden Ländern die Apothekenzuschläge amtlich geregelt seien. Jedoch bestehe in der BRD die Niederlassungsfreiheit, was im ländlichen Bereich zu Schließungen und in den Städten zu einer Ballung von Apotheken geführt habe. So liege die Anzahl der zu versorgenden Personen in der BRD im Durchschnitt bei 4.000 während diese in Österreich trotz wesentlich geringerer Bevölkerungsdichte, auf 7.500 Personen laute. Dies habe zur Folge, dass die Verkehrswerte einer Apotheke in Österreich um rund 60% über jenen in der BRD liegen. Bezogen auf eine öffentliche Apotheke mit 7.100 zu versorgenden Personen bedeute dies, bei einem Pro-Kopf-Arzneimittelverbrauch öS von 2.224.-, eine Differenz von rd. 7.100.000.- öS, den man als Konzessionswert zum Ansatz bringen könne.

Der Konzessionswert könne auch aus dem Vergleich der Verkehrswerte von Drogerien und Apotheken abgeleitet werden. Vergleiche man deren Verkehrswerte, zeige sich, dass dieser bei Drogerien in bester Lage mit qualifiziertem Personal maximal 3 Monatsumsätze betrage. Dieser Vergleich sei deshalb zielführend, weil Apotheken auch Drogeriewaren vertreiben, bzw. im ländlichen Bereich des öfteren neben der Apotheke auch eine Drogerie betrieben werde, für die keine Niederlassungsbeschränkung bestünde, und die somit dem vollen Konkurrenz- und Preisdruck ausgesetzt wäre.

Als Ausgangspunkt für die Wertermittlung des Wirtschaftsgutes "Konzession" biete sich die im § 10 Abs. 2 ApoG verankerte Mindestzahl von 5.500 zu versorgenden Personen, die auf die Lebensfähigkeit von Apotheken abstellt, an.

Die Betriebsprüfung ging von einem Pro-Kopf-Heilmittelverbrauch in Österreich von ca. 2.323.- öS netto aus und errechnete aufgrund des gesicherten Personenkreises von 5.500 einen geschützten Umsatz von 12.776.000.- öS. Dieser wurde um 25% gekürzt, abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien.

Jedoch sei aus diesem Umsatz der Reingewinn nicht in objektiver Weise ermittelbar. Für die Ermittlung des Konzessionswertes biete sich jedoch die Zugrundelegung des erzielbaren Pächterlöses an. Das seien öS 843.181,- unter Zugrundelegung der Pachtzinssätze der österreichischen Apothekerkammer bei einer konkret gegebenen Verteilung von 75,57% Krankenkassenerlöse und 24,43% Privaterlöse. Dieser fiktive Pachtzins werde um geschätzte Aufwendungen in Höhe von 25% gekürzt, so dass sich ein Reingewinn von 632.386,- öS ergebe. Dieser Wert wurde um weitere 25%, abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von Apotheken und Drogerien gekürzt. Im Ergebnis verblieb eine ewige Rente von 474.289,- öS, die unter Zugrundelegung eines 6%igen Abzinsungszinssatzes kapitalisiert wurde und als Konzessionswert in Höhe von 7.904.458,- öS zum Ansatz gebracht wurde.

In der Folge richtete der UFS eine Anfrage an die Österreichische Apothekerkammer hinsichtlich der Bewertung von öffentlichen Apotheken. In der Antwort teilte diese folgendes mit:

Der gemeine Wert entspreche in der Regel dem objektivierten Ertragswert. Bei normalen Investitionen, mittlerer Ertragslage, und bei voller Mitarbeit des Unternehmers betrage dieser rd. 50 – 90% eines nachhaltig erzielbaren Jahresumsatzes. Umsätze, für die eine Apothekenkonzession nicht notwendig sind (Drogerie- und Parfümerieumsätze) sowie Sonderumsätze (Spitalsbelieferungen u.ä.) seien nicht enthalten.

In der Praxis werde auch oft die Multiplikatormethode angewendet. Als Basis diene regelmäßig der letzte Jahresumsatz. In der Regel seien das betriebsnotwendige Vermögen und der Firmenwert enthalten. Nichtbetriebsnotwendiges Vermögen werde gesondert bewertet.

Die Multiplikatoren für die Bewertung einer gesamten Apotheke mit einer typischen Betriebsgröße (1 – 2,5 Mio € Jahresnettoumsatz) lägen zur Zeit bei 0,5 – 0,9. Das bedeute, dass die Marktpreise bei 50 – 90 % des letzten Jahresumsatzes lägen. Ausschlaggebend seien die Qualität des Standortes, die Betriebsgröße, die Umsatzzusammensetzung, der Investitionszustand, der Bereitschaftsdienstturnus und die Mietsituation.

Ergänzung zur Berufungsschrift

In der Ergänzung zur Berufungsschrift brachte die Bw. vor, dass angesichts der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes außer Streit zu stellen sei, dass die Konzession einer öffentlichen Apotheke ein selbständiges "firmenwertähnliches" Wirtschaftsgut darstelle, welches keiner Abnutzung unterliege.

Neben der Apothekenkonzession könne bei einem Betriebserwerb auch ein Firmenwert in Ansatz gebracht werden. In ihrem Fall sei für den 51%igen Anteil an o.a. Abgabepflichtige,

die eine Apotheke betreibe, ein Kaufpreis von öS 8.000.000,- bezahlt worden, wovon, wie außer Streit zu stellen sei, ein Teilbetrag von öS 250.000,- auf Sachanlagevermögen entfallen sei.

Die Betriebsprüfung habe in Übereinstimmung mit diesen grundsätzlichen Überlegungen die Auffassung vertreten, dass vom verbleibenden Restbetrag (öS 7.750.000,-) ein Teilbetrag von öS 4.031.000,- auf die (anteilige) Apothekenkonzession und der Restbetrag auf den abschreibbaren Firmenwert entfalle. Betreffend die Ermittlung dieses Konzessionswertes habe die Betriebsprüfung die Überlegung angestellt, dass es sich bei der Apothekenkonzession um ein firmengutähnliches Wirtschaftsgut handle und daher die Wertermittlung als Barwert der Rente des aus der Konzession erzielbaren nachhaltigen Gewinnes zu erfolgen habe. Die Betriebsprüfung sei angesichts der Nichtabnutzbarkeit von einer ewigen Rente ausgegangen und habe den Diskontierungssatz unter Bedachtnahme auf die Regeln der Betriebswirtschaftslehre mit 6% veranschlagt, welche grundsätzliche Berechnungsmethode außer Streit gestellt werde.

Der dieser Berechnung zugrunde gelegte, aus der Apothekenkonzession erzielbare nachhaltige Gewinn, sei im Schätzungsweg aus den brachenüblichen Pachtsätzen (5,5% für Krankenkassenerlöse, 10% für Privaterlöse) unter Abschlag von 25% für die im Verpachtungsfall anfallenden Betriebsausgaben ermittelt worden, was als schlüssige Berechnungsmethode ebenfalls außer Streit gestellt werde.

Hinsichtlich der erzielbaren Umsatzerlöse sei die Betriebsprüfung von einem Pro-Kopf-Verbrauch an Arzneimitteln von öS 2.323,- ausgegangen und habe 75,57% Krankenkassenerlösen und 24,43% Privaterlösen zugerechnet, was außer Streit gestellt werde. Dies gelte auch für den mit 25% geschätzten Umsatzanteil der Erlöse aus Drogeriewaren.

Der Feststellung der Betriebsprüfung, dass für jede Apotheke ein Gebietsschutz bestehe, der ihr eine Versorgung von 5.500 Personen sicherstelle, sei zwar zuzustimmen, doch sei insofern ein Denkfehler unterlaufen, als die Berechnung davon ausgehe, dass bei Wegfall des Gebietsschutzes der Gesamtumsatz wegfallen würde. Dass dem nicht so ist, würden die in Deutschland bestehenden Verhältnisse zeigen, wo eine Apotheke im Durchschnitt 4.000 Personen versorge. Es sei nicht erkennbar, warum in Österreich bei Wegfall des Gebietschutzes die Verhältnisse anders sein sollten. Aufgrund der Ähnlichkeiten der Verhältnisse könne man davon ausgehen, dass auch in Österreich bei Wegfall des gesetzlichen Gebietschutzes die Versorgungsdichte auf 4.000 Personen zurückginge. Das bedeute jedoch, dass die Apothekenkonzession nur jenen Umsatzteil, der auf die Differenz (1.500 Personen) entfalle, schütze. Es bestünde daher nur ein ursächlicher Zusammenhang von 1.500 Personen mit

dem Gebietsschutz und diese Zahl sei somit als Korrelat zur Apothekenkonzession anzusehen und müsse daher bei deren Bewertung in Ansatz gebracht werden .

Bei der Wertermittlung des firmenwertähnlichen Wirtschaftsgutes "Apothekenkonzession" sei daher nicht von einer Umsatzerzielung von 5.500 Personen, sondern nur von 1.500 Personen auszugehen, da nur 27,3% des geschützten Umsatzes wegfallen würden. Daraus ergebe sich, bei sonst unveränderter Berechnungsmethode ein Konzessionswert von insgesamt öS 2.156.000,- und somit öS 1.099.000,- für den 51%igen Anteil und ein Firmenwert von öS 6.651.000,-.

Stellungnahme Finanzamt

Zu dieser Vorhaltsbeantwortung nahm die erste Instanz Stellung und brachte vor, dass hinsichtlich der Argumentation, dass eine Apotheke bei Wegfall des Gebietsschutzes 4.000 Personen zu versorgen hätte und daher nur der Differenzumsatz von 1.500 Personen für die Berechnung des Konzessionswertes heranzuziehen wäre, der Bw. von den Verhältnissen in Deutschland ausgehe. Die Betriebsprüfung habe jedoch festgestellt, dass ein Vergleich mit der BRD, insbesondere ob der Niederlassungsfreiheit ergeben habe, dass dort 4.000 Personen versorgt würden, während in Österreich die Versorgungsdichte bei 7.500 Personen liege, obwohl die Bevölkerungsdichte in der BRD rund 2,4 mal so hoch als im Bundesgebiet sei.

Bei Wegfall des Gebietsschutzes müssten daher 75% Neugründungen getätigt werden um rein rechnerisch auf 4.000 zu versorgende Personen zu sinken. Und dies obwohl die Bevölkerungsdichte Österreichs 2,4 mal unter der deutschen liege. Es könne somit die Versorgungsdichte in Österreich nicht unmittelbar mit der BRD verglichen werden und somit sei auch die Berechnung der Apothekenkonzession auf Basis des Differenzumsatzes nicht schlüssig.

Im übrigen sei die Berechnung des Differenzumsatzes zu kurz gegriffen, wenn nämlich die Bw. nur die Differenz von 5.500 Personen in Deutschland und 4.000 in Österreich dem Wert der Konzession zugrunde lege, so seien dies nur statistische Werte. So sei es in Deutschland möglich, dass unmittelbar neben einer bestehenden Apotheke eine andere eröffnet werden könne, so dass erstere ihren Umsatz einbüßen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als einzig strittiger Punkt verblieb nach Abschluss des Vorhalteverfahrens nur mehr die der Berechnung des Konzessionswertes zugrunde liegende Personenanzahl.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seiner Entscheidung 2000/14/0119 vom 16.9.2003 u.a. mit dem Thema der Abschreibbarkeit und dem Wert einer Apothekenkonzession beschäftigt.

Wie auch vom Bw. zwischenzeitig zugestanden, vertrat das Höchstgericht die Ansicht, dass die Konzession einer bereits bestehenden Apotheke eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung habe, weshalb der Wert einer solchen Konzession nicht zwangsläufig untrennbarer Bestandteil des Firmenwerts sei. Sie stelle vielmehr ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliege, da ihr aufgrund der weitgehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zukomme.

Die Apothekenkonzession garantiert in § 10 Abs. 2 ApoG eine Anzahl von 5.500 zu betreuenden Personen.

Diese Personenanzahl legte die Betriebsprüfung daher der, von der Bw. zwischenzeitig akzeptierten, Berechnungsmethode zugrunde.

Die Bw. reduzierte jedoch diese Personenanzahl um die, dem deutschen Durchschnitt entsprechende Personenanzahl mit der Konsequenz, dass sie bei der Berechnung des Konzessionswertes nur mehr von einer Personenanzahl von 1.500 ausging.

Hinsichtlich der angeführten Anzahl von 4.000 Personen ist festzuhalten, dass diese Zahlen 1, Deutschland betreffen und die deutschen Verhältnisse nicht auf Österreich umlegbar sind, da wie bereits ausgeführt in Österreich durchschnittlich 7.500 Personen betreut werden. Folglich würde eine Reduktion der Anzahl der betreuten Personen auf 4.000 eine Apothekenneugründung von 75% voraussetzen.

2, dass dies die Durchschnittszahl für Deutschland darstelle. Es jedoch keinesfalls als gewährleistet angesehen werden kann, dass auch tatsächlich eine entsprechende Personenanzahl betreut werden kann. Vielmehr ist die Kundenanzahl durchaus je nach Standort sehr unterschiedlich, und mussten einzelne Apotheken sogar zusperren.

Hingegen ist in Österreich durch die Erteilung einer Apothekenkonzession ein Kundenkreis von 5.500 Personen gewährleistet und nicht nur einen Kundenstock von 1.500 Personen, so dass eben nicht von der Differenz ausgegangen werden kann, sondern die Gesamtanzahl der garantiert zu betreuenden Personen der Berechnung zugrunde gelegt werden muss. Bei der Bewertung der Konzession ist eben nicht davon auszugehen wieviele Personen bei Wegfall derselben im Durchschnitt weniger betreut werden würden, sondern vielmehr von der durch die Konzession garantierten Personenanzahl.

Auch in der o.a. Entscheidung berechnete das Finanzamt die Konzession auf einer Basis von 5.500 Personen und schenkte der Verwaltungsgerichtshof den Ausführungen der Bf., dass sich die

Schutzwirkung nur auf die Differenz von 1.500 Personen beziehe, kein Augenmerk, sondern bestätigte durch seine Entscheidung die Berechnung des Finanzamtes.

Wien, 1. Oktober 2004