



GZ. RV/2081-W/06,
miterledigt RV/2180/06,
RV/3377-W/07, RV/0211-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des St.T , Rauchfangkehrer, geb. XX. XX. 1964, 1170, vertreten durch Dkfm. Bruno Leherbauer, Steuerberater, 1130 Wien, Spohrstr. 39, vom 21.1.2008, vom 22. Dezember 2005, vom 17.1.2006 und vom 24.10.2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Mag. Kahr, vom 12. Dezember 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 - 2002 und Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2002 und gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 17.1.2006 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 und vom 2.10.2007 gegen den Bescheid des Jahres 2005, entschieden:

Die Berufung gegen die, die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2000 – 2002 wird als verspätet zurückgewiesen.

Die Berufungen betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2000, 2001, 2002, 2004, 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000, 2001, 2002, 2004, 2005 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2004, 2005 werden gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird zu Ungunsten des Bw. abgeändert und gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. gab die Steuererklärungen der Jahre 2000, 2001 und 2002 fristgerecht beim Finanzamt ab und wurden diese erklärungsgemäß veranlagt.

Im Dezember 2005 fand bei dem Bw. eine Betriebsprüfung statt, bei der u.a. Feststellungen hinsichtlich des Firmenwerts-Kundenstocks, die in der Folge bekämpft wurden, getroffen wurden.

Zusammengefasst stellte die Betriebsprüfung fest, dass gem. § 121 Abs. 1 GewO 1994 für die Ausübung eines des Rauchfangkehrergewerbes ein Bedarf vorliegen muss, wobei pro Gebiet die wirtschaftliche Lebensfähigkeit von mindestens 2 Betrieben mit je 2 Arbeitnehmern gewährleistet sein muss.

Gem. § 124 letzter Satz GewO habe ein Projektinhaber zwar grundsätzlich die Möglichkeit außerhalb der Heizperiode zu einem Rauchfangkehrer eines angrenzenden Kehrgebietes zu wechseln, doch können ihm diesfalls Wegkosten verrechnet werden. Zusätzlich hat der bisherige Rauchfangkehrer einen Kehrbericht an die Gemeinde zu erstellen. Dies hat zur Folge dass die Möglichkeit des Wechsels nur sehr selten in Anspruch genommen wird.

Zusammenfassend ist somit ein „de-facto-Gebietsschutz“ gegeben.

Der Bw. hat das Kehrgebiet käuflich erworben. Der für den in der Rechnung mit Kundenstock lt. Liste ausgewiesenen, bezahlten Betrag stellt die Anschaffungskosten für den Erwerb der Konzession für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes dar, da dadurch das Recht erworben wird das Gewerbe in sämtlichen innerhalb des Kehrgebiets gelegenen Objekten auszuüben. Dadurch besteht auch keine Konkurrenzierung wie bei anderen Gewerben.

Somit komme der Konzession die Eigenschaft eines immateriellen Wirtschaftsguts zu, das nicht untrennbarer Teil des Firmenwerts sei, sondern ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstelle, das nicht abnutzbar ist.

In der Folge nahm das Finanzamt das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000-2002 wieder auf und erließ neue, auf dem Betriebsprüfungsbericht beruhende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000-2002.

In der nur gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 gerichteten **Berufung** vom 21.12. 2005 brachte der Bw vor, dass gem. den EStR 2000 Rz 3188 und 3189 als Richtlinie für die Nutzungsdauer von Praxiswerten im Standardfall fünf Jahre angenommen werden können. Dies schließe nicht aus, dass die Nutzungsdauer nach den konkreten Umständen des Einzelfalls innerhalb eines mit mindestens drei bis höchstens 15 Jahren (wenn der Praxiswert nicht abnutzbar sei) begrenzten Zeitraum angenommen werden könne.

In Rz 3190 werde ausdrücklich angeführt, dass keine Bedenken bestünden, wenn nicht abnutzbare Praxiswerte analog zur Regelung für die entgeltlich erworbenen Firmenwerte bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben würden.

Beim Kundenstock eines Rauchfangkehrers handle es sich insoweit um ein abnutzbares Wirtschaftsgut als seit dem Jahre 1999 ein Gebietsschutz nicht mehr gegeben sei und somit durchaus ein Verlust von Kunden und damit eine Entwertung des Kundenstocks stattfinden könne.

Im gegebenen Fall komme noch hinzu, dass ständig Kunden verloren gingen, weil deren Wohnhäuser an das Fernwärmennetz angeschlossen würden und somit die üblichen Kehrmaßnahmen nicht mehr erforderlich seien. Da überwiegend große Gemeindebauten mit zahlreichen einzelnen Kehrstellen betroffen seien, diese einen nicht unerheblichen Teil des Kundenstocks ausmachen würden, sei in Zukunft mit Kundenverlusten und Umsatzeinbußen zu rechnen. Er stelle daher den Antrag die AfA vom Kundenstock zu berücksichtigen.

Die Steuererklärungen des Jahres 2003 übermittelte der Bw. am 27.10.2004 und wurde die Einkommensteuer nämlichen Zeitraums antragsgemäß veranlagt.

Am 17.1.2006 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer des Jahres 2003 wieder auf und erließ in der Folge einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen 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.

Durch die von der Betriebsprüfung für die Vorjahre durchgeföhrten Abänderungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2000-2002 sei für 2003 kein vortragsfähiger Verlust mehr gegeben. Der bislang berücksichtigte Verlustvortrag werde daher außer Ansatz gelassen.

Die Einkommensteuererklärung des 2004 legte der Bw. am 15.12.2005 und erließ das Finanzamt am 17.1.2006 einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid mit der Begründung, dass anlässlich der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass die AfA für den Kundenstock außer Acht zu lassen sei.

Am 31.1.2006 wurde sowohl gegen den Bescheid mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003 verfügt wurde als auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass, die

Streichung der AfA für den Firmenwert den EStR widerspreche. Im übrigen wurde auf die Berufsbegründung des Vorjahres verwiesen. In der Berufungsergänzung vom 2. 20. 2006 wurde ersucht, auch den Unterhaltsabsetzbetrag für das Jahr 2003 zu berücksichtigen. Der Bw. sei am 10.10.2003 geschieden worden und habe Unterhalt für seine beiden Söhne zu leisten. Er ersuche um Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrag für seinen Sohn Markus in Höhe von 76,50 € (25,50 x 3) und für seinen Sohn Andreas in Höhe von 114,60 € (38,20 x 3).

Am 8.1.2007 übermittelte der Bw. die Einkommensteuererklärung des Jahres 2005.

Am 30.11. 2006 wurde der Bw. mittels Vorhalts ersucht, hinsichtlich der für die Vorjahre getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung die dementsprechende Berechnung für das gegenständliche Jahr vorzulegen.

Mit Erinnerung vom 11.4.2007 wurde der Bw. weiters ersucht um Darstellung der Berechnung ersucht wieso im vorgelegten Jahresabschluss ein außerordentlicher Ertrag aus den BP-Feststellungen in Höhe von 39.348,34 € berücksichtigt worden sei, welcher außerbilanziell wieder in Höhe von 38.716,38 € ausgeschieden worden sei.

Am 19.4.2007 ergänzte der Bw. seine Steuererklärung des Jahres 2005 dahingehend, als er bekannt gab, dass die an die Ofenbau GmbH nachbelasteten Beträge den Auswandskürzungen aus den Belastungsnoten der Ofenbau GmbH entsprächen.

Am 2. 10.2007 erließ das Finanzamt einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, in dessen Begründung angeführt wurde, dass die erfolgte Abschreibung des Kundenstocks analog der Feststellungen der Betriebsprüfung nicht anerkannt werde.

In der am 25 Oktober 2007 einbrachten Berufung wandte sich der Bw. wiederum gegen die Nichtanerkennung der AfA auf den Kundenstock und verwies auf die diesbezüglichen Vorbringen in den Berufungen der Vorjahre.

Am 14.1.2008 wurde die steuerliche Vertretung des Bw. telefonisch kontaktiert und ersucht nachfolgende Fragen zu beantworten:

Welches Gebiet hat der Bw. zu betreuen? Welche Kunden sind weggefallen? Welche Kunden, sowohl innerhalb als auch außerhalb des Sprengels sind neu hinzugekommen.

Am 15. 1.2008 erließ der UFS einen Bescheid mit dem an den Bw. gerichteten Auftrag die Mängel der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 zu ergänzen, da der Schriftsatz weder eine Begründung noch eine Erklärung, welche Änderungen beantragt würden, enthalte.

In Beantwortung des Mängelbehebungsbescheides und des Vorhaltes teilte der Bw. am 21.1.2008 mit, dass sich die Berufung gegen nachfolgende Bescheide richte:

., Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000, 2001 und 2002, 2003, weiters gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchzinsen für die Jahre 2000 und 2001, 2003, 2004 und gegen die Einkommensteuerbescheide 2000-2002 sowie die vorläufigen Einkommensteuerbescheide 2003, 2004 2005.

Es werde begeht in den angefochtenen Bescheiden die Abschreibung auf den aktivierte Kundenstock zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Begründung verwies er auf die Vorbringen in den einzelnen Berufungsschriften und führte weiters aus, dass in den EStR in den Rz 3188 und 3189 ausgeführt werde, dass für die Nutzungsdauer von Praxiswerten eines Arztes im Standartfall 5 Jahre angenommen werden könnten. Dies schließe aber eine andere Nutzungsdauer, nach den konkreten Umständen des Einzelfalls nicht aus. In Rz 3190 werde ausdrücklich angeführt, dass keine Bedenken bestünden, nicht abnutzbare Praxiswerte analog zur Regelung betreffend die Abschreibung bei Land- und Forstwirten und Gewerbebetrieben auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden könnten.

Bei dem Kundenstock eines Rauchfangkehrers handle es sich insofern um ein abschreibbares Wirtschaftsgut, als seit dem Jahr 1999 kein Gebietsschutz mehr gegeben sei und somit ein Verlust von Kunden stattfinden könne. Dies sei auch durch Anschluss von Kunden an das Fernwärmennetz passiert. Durch den Wegfall des Gebietsschutzes des Kundenstocks sei für die Erhaltung des Kundenstocks in ganz wesentlichen Umfang die Leistung und Tüchtigkeit des Kundestockwerbers in den Vordergrund zu stellen. Der erworbene Kundenstock sei somit kein Ruhekissen sondern bedürfe der ständigen Erbringung von Leistungen gegenüber dem Kunden, gleich einem Arzt oder sonstigen Freiberufler. Die Abnutzungsdauer von maximal 15 Jahren erscheine daher diesen Gegebenheiten voll Rechnung zu tragen.

Eine telefonische Anfrage am 4.2.2008 bei der Rauchfangkehrerinnung ergab, dass in Wien der Kehrbezirk mit dem Gemeindebezirk ident ist. Innerhalb eines Gemeindebezirkes werden so viele Konzessionen vergeben, dass das Bestehen und die Umsätze der Betriebe gesichert sind. Für Hernals sind die 5 Konzessionen und für Döbling 6. Der Bw. besitzt für jeden dieser beiden Bezirke eine Konzession. Innerhalb des Bezirkes kann der Hauseigentümer einen der Konzessionsbesitzer frei wählen. Dies war in Wien jedoch schon immer möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

1, Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2000 - 2002

Der Bw. hat im Zuge der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 21.1.2008 ausgeführt, dass sich seine Berufung u.a. gegen nachfolgende Bescheide richtet.

., Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 zu Bescheid vom 4.3.2002 betreffend Einkommensteuer 2000 vom 12.12.2005

., Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 zu Bescheid vom 7.1.2003 betreffend Einkommensteuer 2001 vom 12.12.2005

., Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 zu Bescheid vom 9.3.2004 betreffend Einkommensteuer 2002 vom 12.12.2005

Auch wenn dieses Schreiben des Bw. das erst jetzt ha eingelangte nicht ausdrücklich als Berufung bezeichnet worden ist, sondern in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags hinsichtlich der Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Einkommensteuer 2003 erfolgte, entspricht es dem allgemeinen Grundsatz, wonach nicht die Bezeichnung, sondern der Inhalt einer Eingabe maßgebend ist (VwGH vom 24.11.1997, 97/17/0040) war es daher als Berufung zu werten.

Nach der Bestimmung des § 273 Abs.1 lit b BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 245 Abs. 1 erster Satz BAO beträgt die Berufungsfrist **einen Monat**.

Für die Fristberechnung gilt § 108 BAO.

Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist für den Beginn der Frist der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekanntgegeben worden ist (§ 109 BAO). Die Bekanntgabe von schriftlichen Erledigungen erfolgt nach § 97 Abs. 1 lit a BAO durch Zustellung. Der für den Beginn einer Berufungsfrist maßgebliche Tag ist somit der Tag, an dem das fristauslösende Ereignis, das heißt die Zustellung des Bescheides an den Abgabepflichtigen, eintritt (Ritz, BAO, Kommentar², Tz. 4f zu § 108, 232, 1999).

Gemäß § 2 a Abs. 2 in Verbindung mit § 26 Abs. 2 Zustellgesetz, BGBl. Nr. 1982/200 IdF BGBl I 2001/137, gilt die Zustellung (ohne Zustellnachweis) mit dem dritten Werktag ab der Übergabe des Schriftstückes an die Organe der Post bzw. Gemeinde oder den behördlichen Zusteller bewirkt.

Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden nach § 108 Abs. 2 BAO mit Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monates, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Die "Zahl"

entspricht dem Monatsdatum, weshalb die einen Monat betragende Berufungsfrist bei einer Zustellung des Bescheides am 28. Februar am 28. März endet (Ritz, BAO, Kommentar², Tz. 4f zu § 108, 232, 1999). Nach § 108 Abs. 4 BAO werden die Tage des Postlaufes in die Frist nicht eingerechnet. Der Tag der Postaufgabe wird hierbei grundsätzlich durch den Poststempel nachgewiesen (Ritz, BAO, Kommentar², Tz. 9, 15 zu § 108, 233, 1999).

Die, die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000 – 2003 verfügenden Bescheide wurden am Montag den 12.12.2005 erlassen. Da der Bw. keine Einwendungen dahingehend vorbrachte, dass er diesen Bescheid nicht spätestens am dritten Werktag nach der Postaufgabe erhalten bzw. zugestellt bekommen hat, noch aus der Aktenlage ein den Zeitraum von drei Tagen überschreitender Postlauf ersichtlich oder wahrscheinlich ist, gelten die Bescheide auf Grund der Bestimmung des § 2 a Abs. 2 in Verbindung mit § 26 Abs. 2 Zustellgesetz als am Donnerstag den zugestellt.

Gem. § 279 Abs. 1 BAO haben im Berufungsverfahren die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß obigen Ausführungen begann im vorliegenden Fall die Berufungsfrist mit der Zustellung des Bescheides am 15.12.2005 zu laufen und endete nach Ablauf eines Monates am 16.1.2006. Die „Berufung“ datiert mit 21.1.2008 wurde sohin erheblich nach Ablauf der gegenständlichen Berufungsfrist, eingebracht.

Sie war daher wegen mangelnder Rechtzeitigkeit als unzulässig zurückgewiesen.

2. Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000-2005

Strittig ist, ob es sich bei der Rauchfangkehrerkonzession um ein der Abschreibung zugängliches Wirtschaftsgut handelt

Der Bw. erwarb im Jahr 1999 entgeltlich einen Rauchfangkehrerbetrieb. Im Rahmen des Gesamtkaufpreises zahlte er für den Kundenstock ein Betrag von ATS 2 Mio. Die Kosten für den Kundenstock aktivierte er als Firmenwert und verteilte die Abschreibung gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre.

Gemäß § 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.

Gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig auf 15 Jahre abzusetzen.

Um jedoch von den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes eine AfA vornehmen zu können, muss dieses der Abnutzung oder der Substanzverringerung unterliegen.

Dies ist dann der Fall, wenn der Wert des Wirtschaftsguts durch die Benutzung allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass es durch den Gebrauch in seiner Substanz immer mehr vermindert und schließlich ganz aufgebraucht wird oder dass es durch seine Verwendung oder Nutzung in seiner Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt wird, bis es schließlich seine Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in so hohem Maß eingebüßt hat, dass seine weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint.

§ 121 GewO normiert die besonderen Voraussetzungen unter denen das Gewerbe eines Rauchfangkehrers betrieben werden kann:

Abs. 1: Das Gewerbe der Rauchfangkehrer darf nur von natürlichen Personen oder eingetragenen Personengesellschaften, deren persönlich haftende Gesellschafter natürliche Personen sind, ausgeübt werden. Die Ausübung des Gewerbes der Rauchfangkehrer erfordert weiters,

1. dass der Anmelder nicht schon im selben oder in zwei verschiedenen Kehrgebieten das Rauchfangkehrergewerbe als Gewerbeinhaber ausübt oder als Geschäftsführer oder Filialgeschäftsführer im Rauchfangkehrergewerbe tätig ist,

Abs. 2: Bei der Feststellung des Bedarfes ist vom gegenwärtigen und dem zu erwartenden Bedarf auszugehen.

Das bedeutet, dass das Vorliegen eines Bedarfs Voraussetzung für die Erteilung der Gewerbeberechtigung ist, wobei das Gesetz verlangt, dass dessen Festlegung vom gegenwärtigen und zu erwartenden Bedarf abhängig ist.

*§ 123 Abs. 1 GewO: Der Landeshauptmann hat durch Verordnung eine gebietsweise Abgrenzung für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes zu verfügen. In dieser Verordnung sind die Grenzen der Kehrgebiete so festzulegen, dass die feuerpolizeilichen Aufgaben entsprechend wahrgenommen werden können und dass innerhalb eines Kehrgebietes die **wirtschaftliche Lebensfähigkeit von mindestens zwei Rauchfangkehrerbetrieben mit mindestens je zwei hauptberuflich beschäftigten Arbeitnehmern gewährleistet ist**. Erfordert der im zweiten Satz festgelegte Grundsatz infolge der topographischen Verhältnisse und der Siedlungsdichte in einem Gebiet die Festlegung eines Kehrgebietes in einer Größe, die die Ausübung des*

Rauchfangkehrergewerbes durch unverhältnismäßig lange Anfahrtswege erschweren würde, kann der Landeshauptmann ein Kehrgebiet nur für einen Rauchfangkehrerbetrieb einrichten.

Abs. 2: Für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes dürfen nur Gewerbeanmeldungen erstattet werden, die die Ausführung von Tätigkeiten gemäß § 120 Abs. 1 auf das betreffende Kehrgebiet einschränken. Bei Gefahr im Verzug, im Fall eines Auftrages gemäß § 122 Abs. 2 oder im Fall des Wechsels in ein anderes Kehrgebiet gemäß § 124 ist jedoch die Verrichtung von Tätigkeiten gemäß § 120 Abs. 1 auch außerhalb des Kehrgebietes zulässig. Wird die Abgrenzung des Kehrgebietes nach Erlangung der Gewerbeberechtigung geändert, dann gilt die Gewerbeberechtigung als auf das Kehrgebiet, für das der Standort der Gewerbeberechtigung begründet wurde, in seiner geänderten Abgrenzung eingeschränkt.

Abs. 4: Vor der Verfügung der gebietsweisen Abgrenzung sind die zuständige Landesinnung der Rauchfangkehrer und die berührten Gemeinden zu hören. Die Anhörung der berührten Gemeinden kann entfallen, wenn vor der Verfügung der gebietsweisen Abgrenzung eine Anhörung der bestehenden Interessenvertretungen der Gemeinden erfolgt ist und jede der berührten Gemeinden Mitglied einer der angehörten Interessenvertretungen ist.

§ 124 GewO normiert:

Im Fall des Wechsels des für ein Kehrobject beauftragten Rauchfangkehrers hat der bisher beauftragte Rauchfangkehrer unverzüglich einen schriftlichen Bericht über die zuletzt erfolgte Kehrung und über den Zustand des Kehrobjectes an den für die Zukunft beauftragten Rauchfangkehrer, an die Gemeinde und an die Inhaber des Kehrobjectes zu übermitteln. Der Wechsel des Rauchfangkehrers darf nicht während der Heizperiode und nicht später als vier Wochen vor dem nächstfolgenden Kehrtermin vorgenommen werden. Gibt es in dem jeweiligen Kehrgebiet nicht mehr als zwei Rauchfangkehrer, so ist der Wechsel in ein anderes Kehrgebiet zulässig.

Im Falle eines Wechsels des Rauchfangkehrers ist für den Kunden jedoch zu beachten, dass der „neue“ Rauchfangkehrer die Möglichkeit hat die Wegekosten, die im Normalfall in der Objektgebühr enthalten sind, gesondert in Rechnung zu stellen. Ebenso sind die Kosten des Berichts vom Kunden zu tragen. Der Wechsel in ein anderes Kehrgebiet ist weiters nur zulässig, wenn in einem Kehrgebiet nicht mehr als zwei Rauchfangkehrer sind. Dies hat zur Folge, dass ein Wechsel in ein anderes Kehrgebiet zwar möglich ist, für den Objektinhaber aber wesentliche Mehrkosten entstehen, so dass ein tatsächlicher Wechsel nur ganz selten in Anspruch genommen wird.

Gleichzeitig bedeutet dies aber auch, dass nicht nur potentielle Kunden abwandern, sondern mit gleicher Wahrscheinlichkeit auch Bewohner eines fremden Kehrgebietes „zuwandern“ können. Es liegt somit zumindest ein de facto Gebietsschutz vor.

Für Wien ist insbesonders festzuhalten, dass es keine konkreten Kehrbezirke gibt, sondern diese mit dem Gemeindebezirk ident sind. Innerhalb eines Gemeindebezirkes wird nur eine bestimmte Anzahl von Konzessionen erteilt. Für Hernals sind dies 5 und für Döbling 6. Innerhalb der Bezirke kann der Hauseigentümer einen der für diesen Bezirk zuständigen Rauchfangkehrer frei wählen. Ein Wechsel innerhalb des Bezirks war in Wien schon immer möglich.

Wie anhand der Aktenlage festgestellt wurde, stellt der für den „Kundenstock“ bezahlte Betrag die Anschaffungskosten für den Erwerb der Konzession für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes dar.

Mit Erteilung der Konzession erwirbt der Rauchfangkehrer das Recht die Objekte innerhalb eines bestimmten Kehrgebietes zu betreuen. Aus diesem Grund, wie aus obigen Ausführungen ersichtlich, besteht auch keine Konkurrenz zu anderen Betrieben, wie dies bei anderen Gewerben der Fall ist.

Diese Gesetzeslage bestand bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs der Konzession durch den Bw, so dass davon auszugehen ist, dass der Bw. die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich des Gebietsschutzes kannte und diese auch ihren Niederschlag im Wert der Konzession und somit im Kaufpreis gefunden haben.

Hinsichtlich der Konzession ist weiters festzuhalten, dass diese, ähnlich wie bei Apotheken, die Eigenschaft eines immateriellen Wirtschaftsguts zukommt. Sie ist nicht untrennbarer Teil des Firmenwerts, sondern vielmehr, aufgrund des nach wie vor in realiter (bedingt durch die vorgelagerten Bedarfsprüfung) bestehenden Gebietsschutzes und der darauf beruhenden Sicherung des laufenden Umsatzes, ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut. Eine Abnutzbarkeit einer Konzession wäre nur dann gegeben, wenn diese zeitlich beschränkt wäre.

Die in der Berufung aufgestellte Aussage, dass ständig Kunden, einerseits durch Anschluss an das Fernwärmennetz, insbesondere große Gemeindebauten und andererseits mangels Gebietsschutz verloren gingen, stellt eine reine Behauptung dar. Obwohl der Bw. mit telefonischen Vorhalt vom 14.1.2008 ersucht wurde bekannt zu geben, welches Gebiet er betreue, welche Kunden weggefallen sind und welche spiegelfremde Kunden er erworben habe, kam er dieser Aufforderung nicht nach, so dass seine Angaben nicht verifiziert werden konnten.

Eine Entwertung aufgrund äußerer Umstände, z.B. durch Aufhebung der Bedarfprüfung oder Verkleinerung des Kehrgebiets konnte nicht festgestellt werden und würde dies auch keine normale AfA bedingen, sondern gegebenenfalls eine Teilwertabschreibung rechtfertigen.

Hinsichtlich der Konzession für die Ausübung eines Gewerbes als Rauchfangkehrer hat der VwGH regelmäßig befunden, dass sich der Firmenwert des Betriebes u.a. in dem mit der Konzession einhergehenden „Gebietsschutz“ manifestiere, weshalb die Konzession als Teil des Firmenwerts zu betrachten sei (VwGH 29.6.1956, 874, 875/55; 26.3.1969, 227/68; 21.9.1983, 82/13/0248; 5.12. 1984, 83/13/0208; 5.3.1986, 84/13/0062; 13.12.1991, 91/13/0106).

Bereits im Erkenntnis vom 21.6. 1977, 1292, 1441, 23412/75 hat der VwGH ausgesprochen, dass der Firmenwert eines Rauchfangkehrerbetriebes grundsätzlich nicht zu den abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehört, da er sich in erster Linie in der Sicherung des Kehrbezirkes manifestiert.

Der Bw. stützt seine Auffassung, im vorliegenden Fall sei der Firmenwert ein abnutzbares Wirtschaftsgut darauf, dass der Gebietschutz durch die Novelle zur Gewerbeordnung gefallen sei (Gewerbeordnungs-Novelle 1988 BGBI. 399). Dass dieser aber de facto nach wie vor besteht wurde bereits ausgeführt.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass eine allfällige Unsicherheit über den Bestand des Firmenwerts nicht ausreicht um eine Absetzung für Abnutzung zu rechtfertigen. Eine Unsicherheit allein kann nämlich nicht die Abnutzbarkeit eines an sich nicht abnutzbaren Wirtschaftsgutes begründen.

Die Konzession eines Rauchfangkehrers stellt, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bietet, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgüter dar und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Da das Problem hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung bei der Konzession eines Rauchfangkehrers gleich gelagert ist jenem bei einer Apotheke soll zur Verständlichmachung des Problems auf die zur Apothekengerechtigkeit ergangene Rechtsprechung des VwGH verwiesen werden:

Der VwGH hat im Zuge seines Erkenntnisses vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141 vorerst festgestellt, dass Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen, die die gewerberechtlichen Grundlagen eines Unternehmens bilden, auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters in der Regel mit dem Firmenwert derart verbunden sind und, 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. (Dies gilt, wie bereits dargestellt auch für Rauchfangkehrer.)

Der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens kommt daher eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzession nicht zwangsläufig untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes und damit absetzbar ist. 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 weitgehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zu. Zudem bedürfe es keiner weiteren Ausführungen, dass Konzessionen für Apotheken wirtschaftlich verwertbar seien und auch verwertet würden.

Hinsichtlich der Trennung des Konzessionswerts vom Firmenwert und ersteren als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut zu behandeln, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt geäußert und ist auch auf die ältere ertragssteuerliche Lehre zu verweisen.

So hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 5. April 1978, 664, 892/77 hervorgehoben, dass die Grenze zwischen im Geschäfts- und 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. Vielmehr stelle diese Konzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliege.

Auch die Literatur vertritt die Auffassung, dass Konzessionen als immaterielle Wirtschaftsgüter vom Firmenwert zu unterscheiden seien, sie dem Firmenwert zwar ähnlich sind, aber dennoch nicht zum Firmenwert gehören, und folglich ein eigenes Wirtschaftsgut darstellen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, § 8 Tz 48).

Zur Frage der Absetzbarkeit des in der Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke bestehenden Wirtschaftsgutes nach der Rechtslage seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 hat sich der VwGH bereits wiederholt geäußert und dabei ausgesprochen, dass Apothekenkonzessionen, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellen (vgl. zuletzt etwa: VwGH v. 16. September 2003, 2000/14/0119; 5. Juli 2004, 2000/14/0123; 21. September 2005, 2001/13/0214).

Abschließend ist noch darauf hingewiesen, dass die Einkommensteuerrichtlinien als VO des BMF für den UFS keine Rechtsquelle darstellen, da es sich um eine Verwaltungsverordnung handelt. Darüber hinaus beziehen sich die Rz 3187 – 3190 explizit nur auf den Praxiswert eines freiberuflich Tätigen und sind keinesfalls auch auf das Gewerbe eines Rauchfangkehrers anzuwenden.

Da das Finanzamt im Jahr 2003 die Kürzung der AfA zu Unrecht nicht vorgenommen hat und es dem UFS freisteht nach § 276 Abs. 1 den Bescheid in jede Richtung abzuändern, wird dem Umstand, dass es sich bei der Konzession um kein abschreibbares Wirtschaftsgut handelt im Wege einer entsprechenden Reduktion des Abschreibungsaufwandes Rechnung getragen. Darüber hinaus wurde auch der anteiligen Unterhaltsabsetzsetzbeträge, der seitens des Bw. nachträglich beantragt wurde, berücksichtigt. Der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003 war aufgrund obiger Ausführungen zu Ungunsten des Bw. abzuändern.

Dem Wegfall der Unsicherheiten hinsichtlich der Abschreibbarkeit der Rauchfangkehrerkonzession war Rechnung zu tragen und die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003-2005 gem. § 200 Abs. BAO für endgültig zu erklären.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Februar 2008