jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vfgh Erkenntnis 1980/11/28 B259/77

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.11.1980

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt
StGG Art5
BewG 1955 §12
EStG §6 Z1, §6 Z2
GewerbesteuerG 1953 §12, §12 Abs1

Leitsatz

EStG 1972, keine denkunmögliche und keine willkürliche Anwendung des §4 Abs2 und §6 Z1 (Teilwertabschreibung des Firmen-Geschäftswertes einer Apotheke)

Spruch

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I.1.a) Die Beschwerdeführerin betreibt in L. eine Apotheke und eine Drogerie. Sie ermittelt ihren Gewinn nach §4 Abs1 des Einkommensteuergesetzes 1972 (EStG 1972).

Das Finanzamt G. folgte mit dem Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid 1973 vom 11. August 1975 - mit einer Ausnahme - den Steuererklärungen der Beschwerdeführerin. Dieses Finanzamt ging auch bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens (Apotheke, Drogerie) zum 1. Jänner 1974 im Bescheid vom 11. August 1975 - wiederum mit einer Ausnahme - von der Erklärung der Beschwerdeführerin aus.

Diese Ausnahmen betrafen die von der Beschwerdeführerin begehrte, vom Finanzamt aber nicht anerkannte Teilwertabschreibung beim Wert der "Gewerbekonzessionen" von S 750.088,74 um S 400.088,74 auf S 350.000,-. Das Finanzamt meinte, daß der Wert der Apothekenkonzession mit dem bisherigen Wert anzusetzen sei, da ein Umsatzrückgang nicht vorliege.

b) Gegen diesen Bescheid hat die Beschwerdeführerin Berufung erhoben, in der sie im wesentlichen ausführte, daß sich der Wert der Apothekenkonzession aus verschiedenen Gründen wesentlich verringert habe. Im Laufe des Berufungsverfahrens gab sie bekannt, die Apotheke sei faktisch unverkäuflich geworden; der Teilwert der

Apothekenkonzession (Firmenwert) zum 31. Dezember 1973 sei mit Null anzusetzen; die Bilanz zum 31. Dezember 1973 werde in dem Sinne berichtigt, daß der Firmenwert auf Null abgeschrieben werde.

c) Die Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. hat mit Bescheid vom 20. Mai 1977 der Berufung teilweise Folge gegeben; sie hat die Bemessungsgrundlage und die Abgaben ziffernmäßig neu festgesetzt. In Ansehung der begehrten Abschreibung des Apothekenfirmenwertes blieb die Berufung aber erfolglos.

2. Gegen diesen Berufungsbescheid wendet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums geltend gemacht und die kostenpflichtige Aufhebung des bekämpften Berufungsbescheides, allenfalls die Abtretung der Beschwerde an den VwGH beantragt wird.

II. Der VfGH hat erwogen:

1. a) §6 EStG 1972 enthält eigene Bewertungsvorschriften, die jenen des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) vorgehen (vgl. §1 Abs1 BewG 1955).

Nach §6 Z1 EStG 1972 ist es zulässig, bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach §7 und um eine nach §8 in Anspruch genommene vorzeitige Abschreibung oder um eine nach §9 verwendete Investitionsrücklage, den niedrigeren Teilwert anzusetzen. Nach Z2 können andere als die in Z1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebes, Beteiligungen und das Umlaufvermögen statt mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ebenfalls mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden. Der Teilwert (§6 Z1 dritter Satz leg. cit.) ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

b) Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist nach §5 Abs1 des Gewerbesteuergesetzes 1953 (GewStG 1953) ua. das Gewerbekapital. Gemäß §12 Abs1 leg. cit. gilt als Gewerbekapital der Einheitswert des gewerblichen Betriebes iS des BewG 1955 mit den sich aus den Abs2 bis 4 ergebenden Änderungen.

Dem §12 BewG 1955 zufolge sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert wird gleich wie im §6 EStG 1972 definiert.

2. a) Das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Unversehrtheit des Eigentums wird nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH (zB VfSlg. 8112/1977) durch einen in das Eigentum eingreifenden Bescheid einer Verwaltungsbehörde nur dann verletzt, wenn der Bescheid unter Heranziehung einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage erlassen wurde oder wenn er gesetzlos ist, wobei die denkunmögliche Anwendung des Gesetzes ebenfalls als Gesetzlosigkeit angesehen wird.

Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH (zB VfSlg. 8133/1977) nur dann vorliegen, wenn der angefochtene Bescheid auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn die Behörde den dem Bescheid zugrundeliegenden Rechtsvorschriften einen Inhalt unterstellt hat, der - hätte ihn die Vorschrift - ihre Gleichheitswidrigkeit hervorrufen würde, oder wenn die belangte Behörde Willkür geübt hat.

b) Der angefochtene Bescheid ist nicht ohne jede gesetzliche Grundlage ergangen.

Der VfGH hat unter dem Gesichtspunkt des vorliegenden Beschwerdefalles gegen die den Bescheid tragenden Rechtsvorschriften keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Auch die Beschwerdeführerin trägt derartige Bedenken nicht vor.

3. Die Beschwerdeführerin könnte daher im Eigentumsrecht und Gleichheitsrecht nur wegen einer denkunmöglichen oder willkürlichen Gesetzesanwendung verletzt worden sein. Derartige Vorwürfe erhebt die Beschwerdeführerin, und zwar ausschließlich wegen der Nichtberücksichtigung der Teilwertabschreibung des Firmenwertes der Apotheke.

a) Im angefochtenen Bescheid wird zunächst grundsätzlich festgehalten:

Eine Abschreibung des Geschäftswertes auf einen niedrigeren Teilwert setze voraus, daß dieser Geschäftswert tatsächlich unter die Anschaffungskosten abgesunken ist, wobei es sich um eine offenkundige, erhebliche und dauernde Entwertung handeln müsse. Der Geschäfts- oder Firmenwert als solcher sei seiner Natur nach der Ausdruck für die Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit diese nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert sind,

sondern durch den Betrieb des bestehenden Unternehmens als solchem gewährleistet erscheinen. Durch Entgeltzahlungen für einen derartigen Geschäftswert solle der Veräußerer gewissermaßen an den künftigen Gewinnchancen, die bei der Fortführung seines bisherigen Unternehmens zu erwarten sind, beteiligt werden.

Auf Grund von Vergleichsuntersuchungen kam die belangte Behörde zusammenfassend zum Ergebnis, daß, anders als bei sonstigen Unternehmen, bei Apotheken der Konzession eine überragende Bedeutung zukomme und daß in der Hauptsache diese Konzession zusammen mit der darauf beruhenden weitgehenden Sicherung eines laufenden Umsatzes den sogenannten Firmenwert repräsentiere.

Die Beschwerdeführerin hat in der im Administrativverfahren erhobenen Berufung im wesentlichen eingewendet, der Firmenwert ihrer Apotheke habe einerseits "durch unrechtmäßige Handlungen" eines im Ort ansässigen Arztes bzw. durch dessen Bemühung um eine Hausapotheke Schaden gelitten, andererseits sei der Firmenwert als Folge von vorgenommenen Investitionen überhaupt untergegangen.

Diesem Vorbringen ist die belangte Behörde nicht gefolgt; sie ist ihm im wesentlichen mit folgenden Argumenten entgegengetreten:

Die Schwierigkeiten zwischen der Beschwerdeführerin als Apothekeninhaberin und einem bestimmten Arzt, der Ärztemangel im allgemeinen und die - im übrigen erfolglos gebliebenen - Bemühungen eines Arztes um Erteilung der Bewilligung zum Führen einer Hausapotheke hätten keine Beeinträchtigung des Geschäftsganges der Apotheke zur Folge gehabt; dies ergebe sich daraus, daß der Umsatz nicht zurückgegangen, sondern gestiegen sei.

Der Firmenwert sei nicht als rein theoretische Zufallsgröße anzusehen, die sich allein aus dem Wechselspiel der Ansätze für die vorhandenen Sachgüter ergibt. Zufolge der dem Gebiet der Apotheken eigentümlichen Verhältnisse müsse vielmehr die mit dem Firmenwert nachgerade idente Konzession als eine nach der Verkehrsauffassung essentielle Unternehmensgrundlage, die eine mehr oder minder reale, wertbeständige Größe darstellt, betrachtet werden. Da bei Apotheken weitgehend wertbestimmend der Umsatz sei, wäre es unlogisch, bei gleichbleibendem oder sogar steigendem Umsatz eine Entwertung der Konzession unterstellen zu wollen. Es könne davon ausgegangen werden, daß die als Käufer einer Apotheke in Frage kommenden Personen neben dem Umsatz, wenngleich in zweiter Linie, wohl auch die Betriebsfähigkeit bzw. den zu Erzielung derselben notwendigen Aufwand ins Kalkül ziehen. Durchschnittlich werde sich aber, was die Sachgüter betrifft, das Interesse dieser Personen dabei wesentlich auf das Vorhandensein des zum Betrieb wirklich Erforderlichen richten. Werde daher bei der Veräußerung einer Apotheke, deren Umsatz allenfalls mit der vorhandenen großzügigen oder qualitativ besonders hochwertigen räumlichen und sonstigen Ausstattung nicht im Einklang steht, nur ein Kaufpreis erzielt, der nicht die Summe der Konzessions- und Sachwertansätze erreicht, so wäre es nicht richtig anzunehmen, der Konzessionswert sei sozusagen um den Fehlbetrag gesunken. Eher könnte bei sachbezogener Würdigung davon ausgegangen werden, daß eben der im Durchschnitt nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten urteilende Käufer keine Bereitschaft zeige, die über das im konkreten Fall Erforderliche hinausgehenden Sachwerte um den vollen Buchwert abzulösen.

Im angefochtenen Bescheid wird sodann aufgrund eingehender, von der belangten Behörde durchgeführter Erhebungen dargetan, daß der Umsatz der in Rede stehenden Apotheke seit ihrem Erwerb durch die Beschwerdeführerin im Jahre 1969 bis zum Jahr 1973 gestiegen sei, und zwar mehr als jener anderer niederösterreichischer Apotheken.

Die belangte Behörde lehnt schließlich die Ansicht der Beschwerdeführerin ab, es läge bei der Ausdehnung des Berufungsbegehrens auf den Ansatz des Teilwertes mit Null eine Bilanzberichtigung vor. Von einer Bilanzberichtigung könne nur dann die Rede sein, wenn die ursprüngliche Bilanzierung einen Verstoß gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechtes oder des Steuerrechtes darstellt; dies sei hier aber nicht der Fall gewesen.

b) In der Beschwerde wird - auf das Wesentliche zusammengefaßt - folgendes vorgebracht:

Die belangte Behörde habe das Gesetz denkunmöglich und willkürlich angewendet und ihm einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, wenn sie angenommen hat, die Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert sei nur bei einer dauernden Entwertung zulässig. Es sei daher denkunmöglich und widerspreche der kaufmännischen Übung sowie der Judikatur des VwGH (VwSlg. 2559 F/1961), einen bestimmten zum 31. Dezember 1973 richtigen Wertansatz für den Firmenwert nur deshalb in der Bilanz zu diesem Stichtag nicht mit diesem Wert zum Ansatz zu bringen, weil sich dieser Wert in den folgenden Jahren wieder ändern kann.

Wenn sich bei gleichbleibendem Umsatz und damit gleichbleibendem Apothekenverkaufspreis als Summe von Sach- und Firmenwert ein Betrag ergäbe, der den Kaufpreis bzw. den Verkaufswert übersteigt - etwa wegen hoher Investitionen -, dann sei iS des Erk. VwSlg. 2381 F/1961 denkfolgerichtig zuerst der Firmenwert und nicht der Sachwert auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben.

Auf Grund des Verhaltens des im Ort ansässigen Arztes und seines Bemühens um Erteilung der Genehmigung zum Führen einer Hausapotheke wäre jeder Käufer abgehalten worden, die Apotheke der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 1973 überhaupt erwerben zu wollen. Wenn die Behörde dies unberücksichtigt gelassen hat, habe sie willkürlich und denkunmöglich gehandelt.

Die belangte Behörde sei denkunmöglich zum Schluß gekommen, die Apotheke der Beschwerdeführerin prosperiere ohnedies. Die Umsatzberechnungen der Behörde seien verfehlt; der Vergleich der Apotheke der Beschwerdeführerin mit anderen Apotheken sei unrichtig gezogen worden.

Schließlich meint die Beschwerdeführerin, daß die Bescheidausführungen über die Bilanzänderung und -berichtigung unzutreffend seien. Der richtige Teilwert zum 31. Dezember 1973 habe eben nicht - wie ursprünglich angesetzt - S 350.000,-, sondern Null betragen.

c) Dieses Vorbringen der Beschwerdeführerin hat den VfGH nicht davon überzeugt, daß die belangte Behörde willkürlich oder denkunmöglich vorgegangen ist.

Zunächst ist festzuhalten, daß die Behörde ein sehr sorgfältiges Ermittlungsverfahren durchgeführt hat. Das Bemühen um eine der Sach- und Rechtslage entsprechende Entscheidung kann ihr keinesfalls abgesprochen werden. Das aber schließt aus, daß die belangte Behörde Willkür geübt hat (vgl. zB VfSlg. 7527/1975).

Die Ausgangsposition der Beschwerdeführerin, daß die belangte Behörde angenommen habe, eine Abschreibung vom Firmen(Geschäfts-)wert sei nur bei dauernder Entwertung des Wirtschaftsgutes zulässig, trifft nicht zu. Im angefochtenen Bescheid wird zwar tatsächlich ausgeführt, eine solche Abschreibung setze voraus, daß es sich um eine "offenkundige, erhebliche und dauernde Entwertung handeln" müsse. Die Behörde geht aber in der Folge bei Begründung der Ablehnung der Teilwertabschreibung nicht von dieser Prämisse aus, sondern lehnt sie mit der Begründung ab, daß zum Stichtag 31. Dezember 1973 eine tatsächliche Entwertung überhaupt nicht eingetreten und auch objektiv gar nicht zu befürchten gewesen sei.

Diese Gesetzesauslegung steht mit dem von der Beschwerdeführerin zitierten Erk. VwSlg. 2559 F/1961 (gleichlautend: VwGH 2. 5. 1968 Z 76/68) nicht in Widerspruch, wonach die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend seien.

Der VfGH hat nicht das Bedenken, daß das Gesetz bei diesem von der Behörde angenommenen Inhalt gleichheitswidrig wäre.

Die Annahme der belangten Behörde, bei dem von ihr keineswegs leichtfertig festgestellten Sachverhalt lägen die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nicht vor, ist nicht denkunmöglich. Die Behörde kann sich auf die Judikatur des VwGH (VwSlg. 2228 F/1960) stützen, die auf der Ansicht beruht, eine Teilwertabschreibung dürfe nur bei Vorliegen besonderer Umstände erfolgen (vgl. auch VwSlg. 2162 F/1960). (Diese und auch zT andere zitierte Judikatur bezieht sich auf eine vor dem Inkrafttreten des EStG 1972 bestehende Rechtslage - nämlich auf das EStG 1953 oder das EStG 1967 -, die aber in der hier maßgeblichen Hinsicht im wesentlichen gleich war.)

Die Grundposition der belangten Behörde, der Geschäftswert der Konzession einer Apotheke richte sich in erster Linie nach den Umsätzen, ist nicht denkunmöglich (vgl. zB VwSlg. 1237 F/1955). Der durch die Apothekenkonzession weitgehend gewährleistete Schutz vor Konkurrenzierung bewirkt nämlich tatsächlich - wie die belangte Behörde ihre Meinung begründet - eine weitreichende Umsatzgarantie. Im übrigen bestreitet auch die Beschwerdeführerin diese Ansicht nicht.

Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Einwände gegen die im angefochtenen Bescheid enthaltene Berechnung der Umsätze und gegen den von der Behörde durchgeführten Vergleich mit anderen Apotheken weisen kein denkunmögliches Vorgehen der Behörde nach. Ob die Behörde auch richtig gehandelt hat, ist vom VfGH nicht zu untersuchen.

Ausgehend von der Position, daß der Umsatz als das wesentliche Kriterium für die Beurteilung des Firmenwertes einer Apotheke ist, ist es nicht unvertretbar, wenn die Behörde die behaupteten Schwierigkeiten mit dem in der Gemeinde

ansässigen Arzt und dessen Bemühungen um eine Hausapothekenkonzession für die beantragte Teilwertabschreibung nicht berücksichtigt hat, da diese Umstände - wie die belangte Behörde zumindest denkmöglicherweise und nicht leichtfertig festgestellt hat - bis zum Bilanzstichtag (noch) nicht zu einem Umsatzrückgang geführt haben. Hiezu ist auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, wonach die bloße Möglichkeit einer künftigen Ertragsminderung keine Teilwertabschreibung rechtfertigt (VwGH 5. 10. 1979 Z 500, 630/78).

In der Beschwerde wird noch behauptet, daß durch die vorgenommenen Investitionen der Geschäftswert überhaupt untergegangen sei. Auch dieser Einwand hat den VfGH nicht von einer denkunmöglichen oder willkürlichen Gesetzesanwendung überzeugt. Wiederum ausgehend von der soeben erwähnten, von der belangten Behörde eingenommenen Grundposition (die - wie dargetan - keinesfalls von vornherein abzulehnen ist), ist es nicht ausgeschlossen anzunehmen, daß dann, wenn der (auf Grund der Umsätze errechnete) Eigenwert (Teilwert) der Apothekenkonzession und der Buchwert (Teilwert) aller Sachgüter den Kaufpreis für den ganzen Apothekenbetrieb übersteigt, nicht der Teilwert für den Geschäftswert, sondern jener für die Sachgüter reduziert wird. Teilwert ist dem §6 Z1 EStG 1972 und dem damit übereinstimmenden §12 GewStG 1953 iVm§12 BewG 1955 zufolge der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Es ist immerhin denkmöglich anzunehmen, daß der Erwerber eines Apothekenbetriebes weniger die Sachgüter als vielmehr die Apothekenkonzession als das Wesentliche ansieht und den Betrag für den Geschäftswert entsprechend hoch, den Betrag für die Sachgüter aber - ungeachtet vorgenommener Investitionen (mögen ihm diese sinnvoll erscheinen oder nicht) - entsprechend niedrig ansetzt. Das von der Beschwerdeführerin zitierte Erk. des VwGH vom 3. 2. 1961, Z 1875/1959 (= VwSlg. 2381 F/1961), nimmt zu dem hier zu lösenden Detailproblem nicht ausdrücklich Stellung, sondern legt nur grundsätzlich dar, wann der Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes in Frage kommt.

Was schließlich die Weigerung der belangten Behörde anlangt, die im Zuge des Berufungsverfahrens erfolgte Bilanzberichtigung (§4 Abs2 EStG 1972) anzuerkennen, so liegt auch hier keine denkunmögliche oder willkürliche Gesetzesanwendung vor: Mit der - im vorstehenden als denkmöglich erkannten - Ansicht der belangten Behörde, schon die zunächst von der Beschwerdeführerin beantragte Abschreibung des Geschäftswertes der Apotheke auf einen niedrigeren Teilwert (S 350.000,-) sei nicht gerechtfertigt, wäre nämlich die Annahme unvereinbar, die Abschreibung auf den Teilwert von Null sei zutreffend.

d) Die Beschwerdeführerin ist also offenkundig nicht im Eigentums- oder Gleichheitsrecht verletzt worden.

4. Das Verfahren hat auch nicht ergeben, daß die Beschwerdeführerin in einem von ihr nicht geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in einem Recht verletzt worden wäre.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Schlagworte

Einkommensteuer, Gewinnermittlung (Einkommensteuer), Bewertung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1980:B259.1977

Dokumentnummer

JFT_10198872_77B00259_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at