jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/27 2004/13/0148

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
82/04 Apotheken Arzneimittel

Norm

ApG 1907 §10
ApG 1907 §10 Abs2 Z3
EStG 1988 §6
EStG 1988 §6 Z8 litb

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der A Apotheke K KG (vormals M KG) in W, vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Nikolaus, Wirtschaftsprüfer in 1130 Wien, St. Veit-Gasse 15, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenate s, Außenstelle Wien, vom 1. Oktober 2004, GZ. RV/0930-W/02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG betreibt eine Apotheke. Anfang 1996 erwarb Mag. K. einen Anteil von 51 % an der Beschwerdeführerin. Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung ist für die Streitjahre die Bewertung der Apothekenkonzession strittig (vgl. Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18. Jänner 1999 betreffend "Sonderbetriebsvermögen Mag. K.").

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, in der Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1996 und 1997 habe sich die Beschwerdeführerin noch gegen die Ansicht gewandt, dass aus dem Kaufpreis neben dem Firmenwert noch ein (nicht abschreibbarer) Wert für die Konzession (in Höhe von rd. 4 Mio. S) herauszurechnen sei. In einer Ergänzung zur Berufungsschrift habe die Beschwerdeführerin "angesichts der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes" außer Streit gestellt, dass die Konzession einer öffentlichen Apotheke ein selbständiges "firmenwertähnliches" Wirtschaftsgut darstelle, welches keiner Abnutzung unterliege.

Neben einer Apothekenkonzession könne - so die Wiedergabe der Ergänzung zur Berufungsschrift im angefochtenen Bescheid - bei einem Betriebserwerb allerdings auch ein Firmenwert in Ansatz gebracht werden. Im Beschwerdefall sei für den Erwerb des Anteiles von 51 % ein Kaufpreis von 8 Mio. S bezahlt worden, wovon unstrittig ein Teilbetrag von 250.000 S auf Sachanlagevermögen entfallen sei. Der Betriebsprüfer habe die Auffassung vertreten, dass vom verbleibenden Restbetrag (7,750.000 S) ein Teilbetrag von 4,031.000 S auf die (anteilige) Apothekenkonzession und der Restbetrag auf den abschreibbaren Firmenwert entfielen. Zur Ermittlung dieses Konzessionswertes habe der Prüfer die Überlegung angestellt, dass es sich bei der Apothekenkonzession um ein "firmengutähnliches" Wirtschaftsgut handle und der Wertermittlung der Barwert der Rente des aus der Konzession erzielbaren nachhaltigen Gewinnes zu Grunde zu legen sei. Der Betriebsprüfer sei angesichts der fehlenden Abnutzbarkeit 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 zu Grunde gelegte, aus der Apothekenkonzession erzielbare nachhaltige Gewinn sei im Schätzungsweg aus den branchenüblichen 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 der Prüfer von einem Pro-Kopf-Verbrauch an Arzneimitteln von 2.323 S ausgegangen, wobei er 75,57 % den Krankenkassenerlösen und 24,43 % den Privaterlösen zugerechnet habe, "was außer Streit gestellt werde". Dies gelte auch für den mit 25 % geschätzten Umsatzanteil der Erlöse aus Drogeriewaren. Der Feststellung des Betriebsprüfers, dass für jede Apotheke ein Gebietsschutz bestehe, der dieser eine Versorgung von

5.500 Personen sichere, sei zwar zuzustimmen, doch sei hier insofern ein Denkfehler unterlaufen, als die Berechnung davon ausgehe, dass bei Wegfall des Gebietsschutzes der Gesamtumsatz wegfallen würde. Dass dem nicht so sei, würden die Verhältnisse in Deutschland zeigen, wo eine Apotheke im Durchschnitt 4.000 Personen versorge. Es sei nicht erkennbar, weshalb in Österreich bei Wegfall des Gebietsschutzes die Verhältnisse anders sein sollten. Es sei daher davon auszugehen, dass auch in Österreich bei Wegfall des gesetzlichen Gebietsschutzes die Versorgungsdichte auf 4.000 Personen zurückgehen würde. Das bedeute, dass die Apothekenkonzession nur jenen Umsatzanteil schütze, der auf die Differenz (1.500 Personen) entfalle. Es sei somit nur ein ursächlicher Zusammenhang von 1.500 Personen mit dem Gebietsschutz gegeben und "diese Zahl sei somit als Korrelat zur Apothekenkonzession anzusehen und müsse daher bei deren Bewertung in Ansatz gebracht werden". Dies ergebe bei sonst unveränderter Berechnungsmethode einen Konzessionswert in Höhe von insgesamt 2,156.000 (und somit 1,099.000 für den 51 %igen Anteil), sodass ein (anteiliger) Firmenwert von 6,651.000 S verbleibe.

Als "einzig strittiger Punkt" sei - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - nach Abschluss des Vorhalteverfahrens nur mehr die der Berechnung des Konzessionswertes zu Grunde zu legende Personenanzahl verblieben. Die Apothekenkonzession stelle ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliege, weil "ihr auf Grund der weitgehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zukomme". Die Apothekenkonzession garantiere nach § 10 Abs. 2 ApothekenG die Versorgung von 5.500 zu betreuenden Personen. Abgesehen davon, dass die von der Beschwerdeführerin herangezogenen Verhältnisse in Deutschland nicht ohne Weiteres auf Österreich übertragbar seien, sei durch die Erteilung einer Apothekenkonzession ein Kundenkreis von 5.500 Personen gewährleistet und nicht nur ein Kundenstock von

1.500 Personen. Für die Bewertung der Konzession sei demnach nicht maßgeblich, wie viele Personen bei Wegfall derselben im Durchschnitt weniger betreut werden würden, sondern vielmehr die durch die Konzession garantierte Personenanzahl. Auch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 2003, 2000/14/0119, habe das Finanzamt die Konzession auf der Basis von

5.500 Personen berechnet 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".

In der Beschwerde wird zum Beschwerdepunkt vorgebracht, bei einer gesetzeskonformen Feststellung der in Rede stehenden Einkünfte hätten diese für die Jahre 1996 und 1997 jeweils um S 195.467,00 ("Berechnung: Anschaffungskosten des anteiligen Firmenwerts S 6,651.000,00 statt S 3,719.000,00; zusätzliche Abschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG daher jeweils ein Fünfzehntel der Differenz von S 2,932.000,00") niedriger in Ansatz gebracht werden

müssen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes (Mitunternehmeranteiles) sind die einzelnen Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Z 8 lit. b EStG 1988 mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Zuordnung der Gesamtanschaffungskosten zu den einzelnen Wirtschaftsgütern hat nach Maßgabe der (objektiven) Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu erfolgen. Entscheidend sind dabei die Verhältnisse im Anschaffungszeitpunkt. Später eingetretene Wertänderungen können eine Teilwertabschreibung begründen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 2004, 2000/14/0123, mwN). Beim Erwerb eines Betriebes kommt ein Firmenwert zum Ansatz, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva des Betriebes übersteigt. Eine Apothekenkonzession zählt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu diesen (anderen) erworbenen Aktiva (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2000, 2000/14/0111, VwSlg 7529/F). Die Apothekenkonzession stellt ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, welches keiner Abnutzung unterliegt (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 2000/14/0119, und vom 21. September 2005, 2001/13/0214).

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 26. Juli 2000, VwSlg 7529/F, nahm der Verwaltungsgerichtshof u.a. Bezug auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 1998, VfSlg 15.103, mit dem der Verfassungsgerichtshof bestimmte Texteile des § 10 ApothekenG aufgehoben hat. Im genannten Erkenntnis habe der Verfassungsgerichtshof allerdings auch die Auffassung vertreten, dass Regelungen im öffentlichen Interesse lägen, die im Bereich der Heilmittelversorgung der Bevölkerung die Zulassung zur Erwerbsausübung (auch) von dem Umstand abhängig machten, ob eine Existenzgefährdung bestehender öffentlicher Apotheken eintrete (die Regelungen des § 10 Abs. 2 Z 2 und Z 3 ApothekenG - nach § 10 Abs. 2 Z 3 leg. cit. besteht ein Bedarf an einer neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke nicht, wenn die Zahl der von der Betriebsstätte einer der umliegenden bestehenden öffentlichen Apotheken weiterhin zu versorgenden Personen infolge der Neuerrichtung auf weniger als 5.500 verringert wird - gewährten den bestehenden öffentlichen Apotheken einen gewissen Existenzschutz und widersprächen daher nicht dem Art. 6 StGG). Nach der im genannten Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes ist auch nach der Aufhebung von Teilen des § 10 ApothekenG ein besonderer Schutz bestehender Apotheken gegeben. Denn anders als bei sonstigen Unternehmen kommt bei Apotheken der Konzession auf Grund der darauf beruhenden weitgehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zu (so auch schon das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, VwSlg 7474/F).

Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass durch eine Apothekenkonzession in erster Linie der mit dieser verbundene Existenzschutz, somit die gewährleistete Versorgung von 5.500 Personen, repräsentiert wird und darin auch der Wert zum Ausdruck kommt, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Sinne der Erwerbsfiktion in der Teilwertdefinition des § 6 Z 1 EStG 1988 für dieses Wirtschaftsgut ansetzen würde. Es war daher nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde bei ihrer Berechnungsmethode zur Ermittlung des (objektiven) Teilwertes der Apothekenkonzession auf die im § 10 Abs. 2 Z 3 ApothekenG genannte Personenanzahl von 5.500 abstellte.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. Februar 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2004130148.X00

Im RIS seit

18.12.2019

Zuletzt aktualisiert am

18.12.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at