jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/10/17 2004/13/0180

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.10.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §284 Abs1 idF 2002/I/097;
BAO §284 Abs2 idF 2002/I/097;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und den Senatspräsidenten Dr. Hargassner sowie die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Thurin, über die Beschwerde der St. S Apotheke, vertreten durch DDr. Rene Laurer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 6-8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 9. Mai 2003, Zl. RV/0383-W/03, betreffend Gewerbesteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1990 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Auf Grund einer im Jahr 1940 erteilten Konzession betrieben der Konzessionsinhaber Mag. pharm. GP und dessen Ehefrau WP in Form einer OHG eine Apotheke in Wien. Im Jahr 1971 traten die Töchter des Ehepaares, IH und ES, der OHG bei. 1972 verstarb Mag. pharm. GP, 1975 wurde WP die Konzession zum Witwenfortbetrieb erteilt. Von 1983 bis 1989 verpachtete die OHG die Apotheke.

Mit Kaufvertrag vom 19. Oktober 1989 verkaufte WP von ihrem Anteil von 62,5 % an der OHG der mittlerweile zur Mag. pharm. graduierten IH und der ES, welche bereits jeweils einen Anteil von 18,75 % gehalten hatten, je einen Anteil von 12,5 %, wodurch WP hiernach zu 37,5 % und Mag. pharm. IH und ES zu je 31,25 % beteiligt waren. Als Kaufpreis war für diese Anteile je 2,500.000 S vereinbart worden.

Ebenfalls mit Vertrag vom 19. Oktober 1989 beschlossen die drei Gesellschafterinnen die Umwandlung der OHG in eine Kommanditgesellschaft - in die nunmehrige beschwerdeführende Partei (Beschwerdeführerin) -, wobei Mag. pharm. IH als Komplementärin und WP und ES als Kommanditistinnen vorgesehen waren. WP verpflichtete sich,

die ihr erteilte Konzession zum Witwenfortbetrieb der Apotheke bedingt zu Gunsten der Mag. pharm. IH zurückzulegen. Mag. pharm. IH verpflichtet sich, einen Antrag auf Erteilung einer Konzession für die Führung der Apotheke zu stellen.

Beide Verträge waren mit Wirksamkeit zum Stichtag 1. Jänner 1990 geschlossen worden.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1990 erklärte die Beschwerdeführerin aus einem der WP zugekommenen Veräußerungserlös von 4,750.000 S und Abzug eines Freibetrages von 100.000 S errechnete Einkünfte von 4,650.000 S und jeweils den Gesellschafterinnen Mag. Pharm. IH und ES entstandene und ihnen einzeln zuzurechnende Sonderaufwendungen von

158.333 S, welche sich aus der der Erklärung beigelegten Bilanz als Abschreibung von 1/15 des Firmenwertes ergaben. In den Erklärungen über die Einkünfte von Personengesellschaften für 1991 bis 1993 erklärte die Beschwerdeführerin abermals den Gesellschafterinnen Mag. pharm. IH und ES gesondert entstandene Aufwendungen in Höhe von jeweils 158.333 S jährlich als Abschreibung von jeweils 1/15 des Firmenwertes.

Im Gefolge einer bei der Beschwerdeführerin für die Streitjahre 1990 bis 1993 durchgeführten Betriebsprüfung kam die Prüferin in ihrem Bericht vom 6. September 1996 unter Tz 22 "Anteilsveräußerung WP" zum Ergebnis, dass sich der aus einem Kaufpreis für die OHG-Anteile von 5,000.000 S nach Abzug des übertragenen Kapitals von der Beschwerdeführerin mit 4,750.000 S errechnete Veräußerungserlös aus einem Grundanteil und einem Gebäudeanteil der Liegenschaft, auf welcher sich die Apotheke befinde, aus einem Anteil an Firmenwert in Höhe von 2,167.170 S und aus einem Anteil für die Konzession in Höhe von 1,486.580 S zusammensetze. Hinsichtlich des auf die Konzession entfallenden Anteiles sei eine Absetzung für Abnutzung nicht zulässig, weil es sich bei der Konzession um ein nicht veräußerliches, nicht vererbliches und auf andere nicht übertragbares persönliches Betriebsrecht handle.

Die Prüferin nahm daher eine Absetzung für Abnutzung lediglich vom Firmenwert, nicht jedoch von der Apothekenkonzession vor. Für die Berechnung des (auf die verkauften 25 % der Anteile an der Gesellschaft entfallenden) anteiligen Konzessionswertes (25 %) in Höhe von 1,486.580 S habe die Prüferin vom geschätzten Reingewinn für den geschützten Mindestumsatz auszugehen gehabt. Da in objektiver Weise die Ermittlung eines diesem Mindestumsatz entsprechenden Reingewinns nicht möglich gewesen sei, sei als Grundlage für die Ermittlung des Konzessionswertes der Pachterlös herangezogen worden, der für den Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen gewesen wäre. Dies errechnete sich unter Zugrundelegung von Pachtrichtzinssätzen der Österreichischen Apothekerkammer für die konkret gegebene Verteilung von 65 % "Krankenkassenerlösen" und 35 % "Privaterlösen" und mangels anderer geeigneter Unterlagen bei einem geschätzten "Pro-Kopf-Heilmittelverbrauch" von 1.630 S ohne Umsatzsteuer (aus einer Studie des "Industriewissenschaftlichen Instituts"), somit insgesamt von 634.274 S (fiktive Pacht für Krankenkassenumsätze 320.500 S und Privatumsätze 313.775 S). Dieser Pachterlös sei im Schätzungswege um 25 % für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verpachtung gekürzt worden, sodass sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von 475.706 S ergebe. Hievon seien 75 % (356.780 S) - 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 worden. Hiedurch habe sich ein Konzessionswert in Höhe von 5,946.333 S, für den veräußerten Anteil von 25 % somit von 1,486.580 S ergeben.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und setzte dementsprechend nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren mit Bescheiden vom 15. Oktober 1996 die Gewerbesteuer für die Streitjahre neu fest und stellte die Einkünfte der Beschwerdeführerin gemäß § 188 BAO neu fest.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit der Begründung, der "Konzessionsvorteil" stelle kein selbständig vom Firmenwert trennbares Wirtschaftsgut dar, sondern sei als Teil des Firmenwertes zu behandeln, weil er die einzige gewerberechtliche Grundlage des Unternehmens bilde. Daher sei die Absetzung für Abnutzung vom Firmenwert auch auf den nach Ansicht der Prüferin auf die Konzession entfallenden Anteil zu erstrecken.

Mit Bescheid vom 22. Mai 1997 gab die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland der Berufung Folge und änderte die bekämpften Bescheide dem Berufungsvorbringen entsprechend ab.

Dagegen erhob der Präsident der Finanzlandesdirektion gemäß § 292 BAO idF vor der Änderung durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstattete die Beschwerdeführerin eine Gegenschrift, in welcher sie dem Begehren des Präsidenten entgegentrat und umfangreiche Ausführungen vorbrachte, welche sich gegen eine selbständige Bewertung eines vom Firmenwert abtrennbaren Wirtschaftsgutes "Konzessionswert" richteten. Darunter finden sich auch Ausführungen, welche eine im Schrifttum ausgeführte Berechnung des Konzessionswertes in Zweifel zogen, u. a. werde eine Gewerbeertragsteuer von rund 15 % nicht vom Reingewinn abgezogen, fehle eine Erklärung der Höhe des Abzuges kausaler Aufwendungen von 25 % des fiktiven Pachterlöses und erscheine die Annahme eines Verhältnisses der Verkehrswerte von Apotheken zu Drogerien durch eine 75 % Verhältnisrechnung sehr willkürlich.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 26. Februar 2003, 97/13/0155, den erwähnten Bescheid der Finanzlandesdirektion wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Der Verwaltungsgerichtshof führte seine Rechtsprechung (Erkenntnisse vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, VwSlg 7.474/F, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0111, VwSlg 7.529/F) fort und vertrat die Ansicht, Apothekenkonzessionen seien, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares eigenes firmenwertähnliches Wirtschaftsgut. Die Finanzlandesdirektion hätte daher den für die Konzession angesetzten Betrag aus dem Veräußerungserlös nicht als Teil des Firmenwertes behandeln und von einer Abschreibbarkeit der Konzession ausgehen dürfen. Mit der Höhe dieses Betrages brauchte sich der Verwaltungsgerichtshof deshalb nicht auseinander zu setzen.

Im fortgesetzten Verfahren beantragte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 2. April 2003 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und teilte in diesem Schriftsatz mit, dass "wir zu den Punkten, die nicht Gegenstand der Präsidentenbeschwerde und verwaltungsgerichtlichen Entscheidung waren, in den nächsten Tagen eine schriftliche Ergänzung einbringen werden". Die Beschwerdeführerin regte im Schriftsatz schließlich an, "nach Eingang der Berufungsergänzung" eine Erörterung (§ 279 Abs. 3 BAO) anzusetzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens und Wiedergabe der Bestimmungen des § 6 Z 2 lit. a und des § 8 Abs. 3 EStG 1988 führte die belangte Behörde aus, schon aus der früheren Rechtsprechung (hg. Erkenntnis vom 5. April 1978, 664, 892/77) sei erkennbar, 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. Im Übrigen binde die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im erwähnten Erkenntnis vom 26. Februar 2003 gemäß § 63 Abs. 1 VwGG die belangte Behörde, weshalb sie mit den ihr zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen habe.

Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sei "rechtsunwirksam", weil im Berufungsverfahren (gemeint wohl: in der Berufung) eine diesbezügliche Antragstellung unterblieben sei und eine Nachholung des versäumten Antrages durch § 323 Abs. 12 BAO nicht eröffnet werde.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde stützte sich die Beschwerdeführerin u.a. auf § 117 BAO, wonach die belangte Behörde in Anwendung dieser Bestimmung auf die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2000 und vom 26. Juli 2000 wie auch auf das Erkenntnis vom 26. April 2003 insoweit nicht hätte Bedacht nehmen dürfen, als die diesen zu Grunde liegende Rechtsauslegung erstmals nach dem 22. Mai 1997 vertreten worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof beantragte mit Beschluss vom 21. Oktober 2004, A 2004/0020, gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG beim Verfassungsgerichtshof, § 117 BAO idF des AbgRmRefG als verfassungswidrig aufzuheben.

Mit dem Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04 u.a., hob der Verfassungsgerichtshof § 117 BAO idF des AbgRmRefG als verfassungswidrig auf und sprach aus, dass die aufgehobene Vorschrift nicht mehr anzuwenden ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Da der Verfassungsgerichtshof § 117 BAO idF des AbgRmRefG mit dem erwähnten Erkenntnis vom 2. Dezember 2004 aufgehoben und ausdrücklich ausgesprochen hat, dass diese Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist, ist auch dem Verwaltungsgerichtshof die Anwendung dieser Bestimmung verwehrt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2005, 2001/15/0162, und das gerade § 117 BAO idF des AbgRmRefG betreffende hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2003/14/0050). Auf das Beschwerdevorbringen hinsichtlich § 117 BAO brauchte daher nicht weiter eingegangen werden.

Soweit die belangte Behörde daher davon ausgegangen ist, dass es sich bei dem Wert für die Apothekenkonzession

um ein firmenwertähnliches, nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handelt, war sie an diese im erwähnten hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2003 vertretene Rechtsansicht nach § 63 Abs. 1 VwGG gebunden, welche sich auf die vorhergegangene hg. Rechtsprechung stützte (vgl. die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2000 und vom 26. Juli 2000) und welche der Verwaltungsgerichtshof auch in nach dem angefochtenen Bescheid gefällten Entscheidungen vertreten hat (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 5. Juli 2004, 2000/14/0123, vom 21. September 2005, 2001/13/0214, vom 26. April 2006, 2006/14/0005, und vom 26. April 2006, 2002/14/0008). Auf all diese hg. Erkenntnisse wird nach § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen.

In der Beschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin weiters gegen eine ihrer Ansicht nach fehlerhafte Bewertung der Konzession im angefochtenen Bescheid. Die von der belangten Behörde zu Grunde gelegte Schätzung habe nicht alle Umstände berücksichtigt, die für die Schätzung von Bedeutung seien. So sei etwa der statistisch erhobene durchschnittliche Arzneimittelumsatz nicht um den Anteil von nicht apothekenpflichtigen Produkten gekürzt worden. Der bezahlte Pachtzins sei zur Gänze als Entgelt für die Überlassung der Apothekenkonzession behandelt worden, das zu Grunde gelegte Verhältnis zwischen Krankenkassen- und Privatumsatz habe nicht "der Aktenlage im Zeitpunkt des Anteilserwerbes" entsprochen und die zum Kaufstichtag geltende Gewerbeertragsteuer von rund 15 % sei bei Ermittlung des angeblich garantierten Zukunftsertrages nicht abgezogen worden. Diese zuletzt angeführte Einwendung sei bereits in der Gegenschrift gegen die erwähnte Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion erhoben worden.

Mit diesem Vorbringen verstößt die Beschwerdeführerin gegen das vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG). Da die Höhe des Wertes der Apothekenkonzession im Verwaltungsverfahren nicht strittig war, bestand für die belangte Behörde kein Anlass, die von ihr dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegte, im Verwaltungsverfahren nicht bekämpfte Berechnung der Prüferin näher zu erläutern oder sich mit ihr näher auseinander zu setzen.

Soweit die Beschwerdeführerin eine Aktenwidrigkeit dahingehend rügt, dass der von der belangten Behörde durch Übernahme der Prüferberechnung zu Grunde gelegte Verhältnissatz zwischen Krankenkassen- und Privatumsätzen mit 67:33 anzunehmen gewesen wäre, statt wie laut angefochtenem Bescheid mit 65:35, legt sie nicht dar, worin die Aktenwidrigkeit besteht. Der bloße allgemein gehaltene Hinweis in der Beschwerde, das von der belangten Behörde zu Grunde gelegte Verhältnis von 65:35 entspreche nicht der "Aktenlage im Zeitpunkt des Anteilserwerbes" und das tatsächliche Verhältnis zwischen Krankenkassen- und Privatumsatz habe "aus dem Steuerakt ersichtlich" 67:33 und nicht 65:35 betragen, lässt offen, aus welchen konkreten Aktenteilen das von der Beschwerdeführerin behauptete Verhältnis von 67:33 ersichtlich sei. Im Übrigen ist der von der Prüferin vorgenommenen und von der belangten Behörde übernommenen Schätzung ein Unsicherheitsfaktor immanent, der bei der angeführten Abweichung zwischen dem von der Beschwerdeführerin behaupteten und dem von ihr bestrittenen Verhältnis zu keiner Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides führt.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, bestimmte Einwendungen gegen die Höhe des von der belangten Behörde angenommenen Wertes der Apothekenkonzession hätten sich auch aus ihrer Gegenschrift gegen die erwähnte Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion ergeben.

Dem erwidert die belangte Behörde in der Gegenschrift zur vorliegenden Beschwerde, dass die seinerzeitige Gegenschrift gegen die Beschwerde des Präsidenten nicht Teil der Akten des Verwaltungsverfahrens war. Ihr sei diese angesprochene Gegenschrift erst auf Grund der nunmehr vorliegenden Beschwerde im Wege der Einsichtnahme in den betreffenden Akt über die Präsidentenbeschwerde zur Kenntnis gelangt.

Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer Replik dagegen vorbringt, es spiele keine Rolle, dass in der ursprünglich zuständigen Behörde (Finanzlandesdirektion) verschiedene Sachbearbeiter in verschiedenen Geschäftsabteilungen mit der Bearbeitung betraut gewesen seien, übersieht sie, dass das Abgabenverfahren vor der seinerzeitigen Finanzlandesdirektion durch den Berufungssenat durchzuführen war und der Präsident der Finanzlandesdirektion bei der Erhebung einer Beschwerde gegen einen Bescheid eines Berufungssenates eine eigene Behörde darstellte (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0226, mit welchem der Verwaltungsgerichtshof im Präsidenten der Finanzlandesdirektion einerseits und im Berufungssenat der Finanzlandesdirektion andererseits ausdrücklich verschiedene Behörden gesehen hat). Auf Grund der vom Präsidenten erhobenen Beschwerde gegen den

Bescheid des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion hat der Verwaltungsgerichtshof die Gegenschrift der Beschwerdeführerin gemäß § 36 Abs. 5 VwGG (nur) dem beschwerdeführenden Präsidenten zur Kenntnis gebracht. Die damals belangte Behörde (der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion) war davon nicht in Kenntnis zu setzen.

Der dann nicht umgesetzten allgemeinen Ankündigung der Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 2. April 2003, "in den nächsten Tagen eine schriftliche Ergänzung einbringen" zu wollen, ist kein Hinweis auf die Gegenschrift zu entnehmen. Somit ist der nunmehr belangten Behörde, dem unabhängigen Finanzsenat, kein Vorwurf zu machen, dass sie den Inhalt der im vorangegangenen verwaltungsgerichtlichen Verfahren von der Beschwerdeführerin erstatteten Gegenschrift, welche weder der seinerzeitigen belangten Behörde noch der nunmehr belangten Behörde bekannt war, bei Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht berücksichtigt hat.

Schließlich führt die Beschwerdeführerin als Verfahrensrüge aus, sie habe mit Schriftsatz vom 2. April 2003 eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt, welche die belangte Behörde nicht durchgeführt habe. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO idF vor der Änderung durch das AbgRmRefG wie auch im § 284 Abs. 1 Z 1 BAO idF des AbgRmRefG eine mündliche Verhandlung über die Berufung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung (oder - im Beschwerdefall unerheblich - im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung) beantragt wird. Dass ein solcher Antrag in der Berufung gestellt worden wäre, behauptet auch die Beschwerdeführerin nicht.

Die belangte Behörde hat dadurch, dass sie eine mündliche Verhandlung im Sinne des § 284 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 BAO idF des AbgRmRefG nicht durchgeführt hat, Verfahrensvorschriften nicht verletzt. Die Beschwerdeführerin, die es verabsäumt hat, in der Berufung die Durchführung der mündlichen Verhandlung zu beantragen, hat kein subjektives Recht auf amtswegige Durchführung einer mündlichen Verhandlung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 91/13/0058, VwSlg 6.821/F).

Da die Beschwerde somit insgesamt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermag, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

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

Wien, am 17. Oktober 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004130180.X00

Im RIS seit

14.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

14.07.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at