jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/26 2002/14/0075

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.04.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §289 Abs2;
BAO §303 Abs4;
BAO §305 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der B E in N, vertreten durch DDr. Rene Laurer, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Gußhausstraße 2/7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 30. April 2002, Zl. RV 788/1- T7/01, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der eine Apotheke betreibenden Beschwerdeführerin wurde im Jahr 2000 eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Gegenstand der Prüfung war die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer der Jahre 1996 bis 1998. Unter Tz 16 des über die Prüfung gemäß § 150 BAO erstatteten Berichtes hielt der Prüfer unter dem Titel "Apothekerkonzession - Firmenwert" fest: "Das im Kaufpreis enthaltene Entgelt für die Abgeltung der Zurücklegung der Apothekenkonzession ist laut VwGH-Entscheidung vom 25. Jänner 2000 (Zl. 94/14/0141-8) als firmenwertähnliches, nicht abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut zu behandeln. Auf Grund der Prüfungsfeststellungen sind neue Tatsachen hervorgekommen, die die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für den Prüfungszeitraum sowie konsequenterweise auch für die Jahre 1994 bis 1995 erfordern. Die Bilanzen sind daher durchgehend zurück bis zur Fehlerwurzel zu berichtigen."

In der Folge stellte der Prüfer Steuer- und Prüferbilanz der Jahre 1994 bis 1998 einschließlich der entsprechenden Differenzen bzgl. Kapital und Gewinn dar. In der gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung aufgenommenen Niederschrift über die Schlussbesprechung wird in diesem Zusammenhang festgehalten, mit Vertrag

vom 23. November 1988 habe die Beschwerdeführerin von der S KG das gesamte Unternehmen St. Apotheke samt allen Einrichtungsgegenständen und Produktionsmitteln um den Kaufpreis von S 6 Mio. erworben. Die Verkäuferin habe die Zurücklegung der bestehenden Konzession zugesichert und die Weiterführung der Apotheke in den bisherigen Geschäftsräumen garantiert. Die Erteilung der Konzession an die Käuferin habe weiters eine Bedingung für die Rechtswirksamkeit des Vertrages dargestellt.

Vom Kaufpreis von S 6 Mio. habe die Beschwerdeführerin einen Betrag von S 5,5 Mio. im Jahre 1988 als Firmenwert aktiviert und diesen gemäß § 8 Abs. 3 EStG auf 15 Jahre abgeschrieben. Die Einrichtung sei mit S 500.000,-- angesetzt und abgeschrieben worden. Nach Lehre und Rechtsprechung handle es sich bei der Apothekenkonzession um ein dem Firmenwert ähnliches Wirtschaftsgut, das einer eigenständigen Bewertung zugänglich sei. Es sei abgabenrechtlich irrelevant, ob ein Verhalten, dass den abgabenrechtlichen Tatbestand erfülle, nämlich die Vereinbarung eines Kaufpreises für die Zurücklegung der Konzession, allenfalls gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten verstoße. Tatsächlich sei "die Konzession einer bereits bestehenden Apotheke um den Betrag von S 5,5 Mio. übernommen und die Weiterführung der Apotheke durch die Verkäuferin garantiert" worden. Damit sei eine weitgehende Sicherung des laufenden Umsatzes und ein Schutz vor Konkurrenten verbunden gewesen (Punkte V und VII des Vertrages). Diese Sicherung habe die tragende Komponente der für sich wirtschaftlich verwertbaren Apothekenkonzession dargestellt. Das im Kaufpreis enthaltene Entgelt für die Abgeltung der Zurücklegung der Apothekenkonzession sei somit als firmenwertähnliches, nicht abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut zu behandeln. Im Zuge der Schlussbesprechung habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, dass sie vom Vorbesitzer weder Drogerie- noch Parfümeriewaren erhalten und somit nur einen reinen Apothekenbetrieb erworben habe. Auf Grund der Prüfungsfeststellungen seien neue Tatsachen hervorgekommen, welche die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für den Prüfungszeitraum sowie konsequenterweise auch für die Jahre 1994 bis 1995 erfordert hätten.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ hinsichtlich Einkommensteuer 1994 bis 1998 neue Sachbescheide, in welchen eine entsprechende Abschreibung verweigert wurde. Begründend verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In einer dagegen erhobenen Berufung rügte die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren, es seien anlässlich der Prüfung keine Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigten. Hinsichtlich der neuen Sachbescheide meinte die Beschwerdeführerin, es scheine nicht gerechtfertigt, das Entgelt für die Abgeltung der Zurücklegung der Apothekerkonzession als nicht abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut einzustufen. Die Beschwerdeführerin habe auf Grund ihrer persönlich erfüllten Voraussetzungen zum Betrieb einer Apotheke ein Apothekerunternehmen samt Anlagen erworben. Der Firmenwert resultiere aus den Leistungen des Verkäufers.

In einer auf die erlassene Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1998 Bezug nehmenden Bescheidbegründung wurde zunächst auch zur Wiederaufnahme der Verfahren Stellung genommen und unter anderem darauf hingewiesen, dass es erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens möglich gewesen sei, den Sachverhalt vollständig zu ermitteln und alle für die Entscheidung bedeutsamen Umstände festzustellen. Dazu hätten weder die Bilanz noch der "- offenbar nicht vorhandene -" Kaufvertrag alleine ausgereicht. Beispielsweise habe die veranlagende Stelle nicht wissen können, wie die Ablöse berechnet worden sei, wie die Struktur der Apotheke gewesen sei, sowie ob und welcher Teil des Kaufpreises auf die Zurücklegung der Konzession oder den Erwerb eines allfälligen Kundenstockes (Firmenwert) bzw. vom Verkäufer erbrachte Leistungen zurückzuführen sei.

Hinsichtlich der neuen Sachbescheide wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass von dem Kaufpreis von S 6 Mio. S 5,5 Mio. als Firmenwert und S 500.000,-- als Einrichtung aktiviert worden seien. Der Kaufpreisanteil von S 5,5 Mio. habe sich "daher ausschließlich auf den Erwerb der Apothekenkonzession" erstreckt. Bei der Apothekenkonzession handle es sich jedoch um ein dem Firmenwert ähnliches Wirtschaftsgut, das einer eigenständigen Bewertung zugänglich und nicht abnutzbar sei.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte ihre Ansicht, kein Entgelt für die Zurücklegung einer Apothekenkonzession bezahlt zu haben,

sondern das Unternehmen St. Apotheke gekauft zu haben. Ein Unternehmen, das auf den Kundenstock, den guten Ruf und die langjährige Erfahrung und Qualität der Belegschaft aufbaue. Einen Konzessionswert als Teil des Kaufpreises zu unterstellen sei denkunmöglich, da es sich um eine nicht übertragbare Personalkonzession handle.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren hielt die belangte Behörde begründend fest, der Prüfer habe die Wiederaufnahme der Verfahren zum einen auf den erstmals im Zuge des Prüfungsverfahrens am 22. Februar 2000 vorgelegten Übergabe- und Übernahmevertrag vom 23. November 1988, insbesondere auf die Vertragsbestimmungen gestützt, wonach die Erteilung der Konzession an die Käuferin eine Bedingung für die Rechtswirksamkeit des Vertrages darstelle, die Verkäuferin "die Zurücklegung der bestehenden Konzession der bisherigen Pächterin" zusichere, und die Weiterführung der Apotheke in den bisherigen, an die Beschwerdeführerin vermieteten Geschäftsräumen garantiere. Zum Anderen habe der Prüfer das "Hervorkommen von neuen, entscheidungsrelevanten Tatsachen" in der Aussage der Beschwerdeführerin im Zuge der Schlussbesprechung gesehen, wonach sie vom Vorbesitzer weder Drogerie- noch Parfümeriewaren, sondern den reinen Apothekenbetrieb erworben habe. Die Beschwerdeführerin vertrete hingegen die Ansicht, dass anlässlich der Eröffnung des Apothekenbetriebes der Sachverhalt vollständig offengelegt worden sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei "jedenfalls Tatsache, dass der Abgabenbehörde der Übergabevertrag bei Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer der zu beurteilenden Veranlagungsjahre 1994 bis 1998 nicht zur Verfügung gestanden" sei. Davon ausgehend sei die Frage des Hervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente allein in der Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen für die Jahre 1994 bis 1998 zu prüfen, weil das Finanzamt in den Abgabeverfahren dieser Jahre keine Ermittlungen gepflogen habe. Dass das Finanzamt dem Inhalt der Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 1994 bis 1998 aber zweifelsfrei hätte entnehmen können, dass die Voraussetzungen für die beanspruchte Absetzung für Abnutzung nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 für den "Firmenwert" nicht vorgelegen seien, sei nicht zu erkennen. Erst durch die Ermittlungen des Prüfers sei zu Tage getreten, dass der vereinbarte Kaufpreis insbesondere eine "Ablöse" für die von der Verkäuferin zugesicherte Zurücklegung der Konzession durch die Vorpächterin und die Standortgarantie der Apotheke beinhaltet habe und neben dem reinen Apothekenbetrieb weder Drogerie- noch Parfümeriewaren von der Vorbesitzerin übernommen worden seien. Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 1994 bis 1998 sei sohin zu Recht erfolgt.

Hinsichtlich der neuen Sachbescheide verwies die belangte Behörde auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 wonach unter anderem vom Firmenwert und den Firmenwertfaktoren andere immaterielle Werte zu unterscheiden seien, die dem Firmenwert zwar ähnlich seien, dennoch aber nicht zum Firmenwert gehörten (z.B. Konzessionen). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme der Apothekenkonzession die Eigenschaft eines immateriellen Wirtschaftsgutes zu, das nicht untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes sei. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, es wäre denkunmöglich, dass im Kaufpreis ein Entgelt für die nicht übertragbare Apothekenkonzession enthalten sei, sei bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes der Inhalt des Übergabe- und Übernahmevertrages entgegengehalten worden, dessen Punkte V und VII dahin lauteten, dass einerseits die Verkäuferin der Käuferin die Weiterführung der Apotheke in den bisherigen Geschäftsräumen im Parterre garantiere und sie andererseits erkläre, dass die bisherige Konzessionärin ihre Konzession unter der Bedingung, dass die Käuferin eine Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke am bisherigen Standort verliehen werde, zurücklegen werde und die Erteilung der Konzession an die Käuferin eine Bedingung für die Rechtswirksamkeit des Vertrages darstelle. Dass mit dem Übergabe- und Übernahmevertrag demnach auch die bestehende Apothekenkonzession wirtschaftlich verwertet worden sei, "liegt nach Meinung des Senates auf der Hand". Beim Erwerb eines Betriebes komme ein Firmenwert zum Ansatz, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva des Betriebes übersteige, wobei die Apothekenkonzession zu diesen (anderen) erworbenen Aktiven zähle. Nach Ansicht der belangten Behörde bleibe im gegenständlichen Fall mangels eines konkreten Nachweises "sohin kein Raum" für den Ansatz eines (abschreibbaren) Firmenwertes. Ein durch die Verkäuferin geschaffener Firmenwert sei schon deshalb auszuschließen, weil das Apothekenunternehmen bis zur Übernahme zum 1.1.1989 verpachtet gewesen sei. Der Kaufpreis von 5,5 Mio. Schilling sei neben dem für die Einrichtungsgegenstände und Produktionsmittel entrichteten Betrag von S 500.000,-- ausschließlich deshalb geleistet worden, um die Konzession zu erhalten. Der Apothekenkonzession komme im Unterschied zu anderen Unternehmen auf Grund der darauf beruhenden weitgehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter anderem dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2003/15/0141, mwN).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden.

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind.

Im Beschwerdefall beschränkten sich die diesbezüglichen Angaben im Prüfungsbericht auf den Hinweis auf ein kurze Zeit vor Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, wonach "das im Kaufpreis enthaltene Entgelt für die Abgeltung der Zurücklegung der Apothekenkonzession" als firmenwertähnliches, nicht abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut zu behandeln ist, sowie darauf, dass "auf Grund der Prüfungsfeststellungen neue Tatsachen hervorgekommen" seien. Abgesehen davon, dass nach § 303 Abs. 4 BAO Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist, dass Tatsachen neu hervorgekommen, nicht aber dass neue Tatsachen hervorgekommen sind, wird im Prüfungsbericht nicht aufgezeigt, welche Tatsachen neu hervorgekommen sind. Auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird darauf hingewiesen, dass auf Grund der Prüfungsfeststellungen "neue Tatsachen hervorgekommen" seien. Um welche es sich dabei handelt, wird abermals nicht gesagt.

Mangels dem Gesetz entsprechender Darstellungen der zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1998 berechtigenden Wiederaufnahmegründe, erweist sich die im angefochtenen Bescheid erfolgte Bestätigung der Wiederaufnahme der Verfahren durch die belangte Behörde als inhaltlich rechtswidrig.

Abgesehen davon, dass sich der angefochtene Bescheid schon deshalb auch hinsichtlich der neuen Sachbescheide als rechtswidrig erweist, ist darauf hinzuweisen, dass sich die belangte Behörde auch zur Frage eines (nichtabschreibbaren) Konzessionswertes einerseits und eines (abschreibbaren) Firmenwertes andererseits unzureichend mit dem Berufungsvorbringen auseinandergesetzt hat. Die belangte Behörde räumt in ihrer Gegenschrift ein, dass im angefochtenen Bescheid zu Unrecht von einer Verpachtung des Apothekenbetriebes vor seinem Verkauf an die Beschwerdeführerin ausgegangen worden sei. Der Umstand der (tatsächlich nicht erfolgten) Verpachtung wurde im angefochtenen Bescheid als (somit nicht stichhaltiges) Argument dafür verwendet, dass von der

Verkäuferin ein Firmenwert nicht selbst hätte geschaffen werden können. Einen aus den Leistungen der Verkäuferin resultierenden Firmenwert hat die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung aber behauptet. Im Übrigen mag die Aussage im angefochtenen Bescheid, dass mit dem in Rede stehenden Vertrag vom 23. November 1988 auch die bestehende Apothekenkonzession wirtschaftlich verwertet worden ist, "auf der Hand liegen", dies bedeutet aber nicht ohne weiteres, dass der gesamte als Firmenwert aktivierte Betrag von S 5,5 Mio als Konzessionswert zu beurteilen war.

Der angefochtene Bescheid war aus den oben genannten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

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

Wien, am 26. April 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2002140075.X00

Im RIS seit

23.05.2007

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at