jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/4/26 2006/14/0005

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.04.2006

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
82/04 Apotheken Arzneimittel;

Norm

ApG 1907 §10 Abs2;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §6 Z2;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §48 Abs1 Z2;

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 der Schriftführerin Dr. Trefil, über die Beschwerde des M in B, vertreten durch DDr. Rene Laurer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 6-8/47, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 14. März 2001, Zl. RV 441/1-8/00, betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer führt eine Apotheke. Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe am 26. März 1990 die öffentliche Apotheke in B. gepachtet. Mit Kaufvertrag vom 1. Dezember 1993 habe er die Apotheke mit "allem rechtlichen und sachlichen Zubehör und den immateriellen Bestandteilen" erworben. Nach Punkt IV. des Kaufvertrages seien vom vereinbarten Kaufpreis S 14,000.000,-- auf das "Apothekenunternehmen" und S 500.000,-- auf das "Mobiliar und Inventar samt Zubehör" entfallen. Den Wert von S 14,000.000,-- habe der Beschwerdeführer unter "Immaterielle Vermögensgegenstände" in die Bilanz aufgenommen und dafür in den Folgejahren eine Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von S 966.715,-- geltend gemacht.

Eine die Jahre 1994 bis 1998 umfassende abgabenbehördliche Prüfung habe eine Trennung in einen nicht abschreibbaren Konzessionswert von S 8,700.000,-- und einen abschreibbaren Firmenwert von S 5,800.000,-- vorgenommen und sich dabei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, gestützt. Diese später in Berufung gezogene Feststellung habe zu einer Gewinnhinzurechnung in den Streitjahren von S 580.000,-- geführt.

In der gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Sachbescheide (Einkommensteuer 1994 bis 1998) eingebrachten Berufung habe der Beschwerdeführer die Anwendbarkeit des zitierten Erkenntnisses auf seinen Fall verneint. Die Veräußerung einer Realkonzession sei nicht möglich gewesen, weil der gesetzliche Rahmen dafür nicht mehr gegeben gewesen sei. Er habe im Rahmen des Firmenwertes "einerseits den Kundenstamm, sowie die Nähe der niedergelassenen Ärzte abgekauft, andererseits die Verkäuferin verpflichtet, ihre Konzession zurückzulegen". Außerdem sei eine Trennbarkeit in Konzessionswert und Firmenwert nur dann möglich, wenn es sich um selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter handle, die unabhängig voneinander verwertbar seien. Wie in einer Untersuchung festgestellt worden sei, versorgten 38,4 % aller öffentlichen Apotheken weniger als die von der Betriebsprüfung angenommenen 5.500 Personen. Sollte eine Trennung vorgenommen werden, dann stelle der Beschwerdeführer den Antrag, "1988" (gemeint wohl: 1998) eine Teilwertabschreibung im Ausmaß der nicht vorgenommenen AfA von S 2,900.000,-- vorzunehmen, weil eine geänderte Gesetzeslage in § 10 Apothekengesetz, wodurch eine eindeutige Verschlechterung des geschützten Standortbereiches bei bestehenden Apotheken eingetreten sei, und das laufende Konzessionsansuchen für eine zweite Apotheke den Teilwert auf zwei Drittel des seinerzeitigen Anschaffungswertes gesenkt hätten.

Seitens der Betriebsprüfung sei zur Berufung dahingehend Stellung genommen worden, dass die Umwandlung von einer Real- in eine Personalkonzession keine Änderung im Umfang der erworbenen Rechte zur Führung der Apotheke zur Folge gehabt habe. Auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen müsse eine bestehende Realkonzession mit Ablauf des Jahres 1994 in eine Personalkonzession umgewandelt werden. Ausschlaggebend sei jedoch, dass jede Realkonzession auf Antrag des Apothekers in eine Personalkonzession umgewandelt werden könne, wobei die sonst vorzunehmende Bedarfsprüfung entfalle. Somit sei das Argument, eine vorhandene, veräußerte Realkonzession werde ab dem Jahr 1994 wertlos, entkräftet. Von der Betriebsprüfung sei ohnedies auch eine Komponente für den erworbenen Firmenwert als abnutzbares Wirtschaftsgut anerkannt worden, obwohl "der VwGH in dem zitierten Erkenntnis davon ausgegangen ist, dass mit dem Kaufpreis eine Realkonzession zur Gänze erworben worden sei und es im gegenständlichen Fall auch fraglich sei, ob ein Firmenwert überhaupt erworben wurde", zumal der Beschwerdeführer bedingt durch die lange Pachtphase den Kundenstock selbst aufgebaut habe. Zur Berechnung der Konzession sei auszuführen, dass "das österreichweit angewandte Berechnungsmodell für die Ermittlung des Konzessionswertes dem Bw genau dargelegt worden und die für ihn günstigere Methode gewählt worden sei". Die eingetretene Gesetzesänderung hinsichtlich "zunehmender Niederlassungsfreiheit" von Apotheken und ein vorliegendes Konzessionsansuchen ohne nachgewiesene Entwertung des ursprünglichen Kaufpreises rechtfertigen noch keine Teilwertabschreibung.

In einer Stellungnahme habe der Beschwerdeführer entgegnet, dass er keine Konzession erworben habe. Der Kaufpreis sei für die Übernahme der Einrichtungsgegenstände, der Infrastruktur, des Kundenstammes und auch für die Zurücklegung der Konzession bezahlt worden.

Strittig sei - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - die Rechtsfrage, ob bei entgeltlichem Erwerb eines Apothekenunternehmens ein Teil des Kaufpreises auf ein eigenes Wirtschaftsgut "Apothekenkonzession" entfalle, welches das steuerliche Schicksal des Firmenwertes teile oder ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstelle, das keiner Abnutzung unterliege. Wie aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, abzuleiten sei, messe der Verwaltungsgerichtshof der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke besonderes Gewicht zu. Gemäß § 46 Apothekengesetz entfalle eine Prüfung der sachlichen Konzessionsvoraussetzungen beim Erwerber einer bestehenden Apotheke bzw. seien nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen. Die mit dem Apothekenunternehmen als solchem verbundenen sachlichen Konzessionsvorteile gingen ex lege auf den Erwerber über. Damit komme der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immateriellem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu. Auch nach Aufhebung von Teilen des § 10 Apothekengesetz durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 1998, VfSlg. 15.103, sei ein besonderer Schutz bestehender Apotheken erhalten geblieben. Dadurch erübrige

es sich aber auch, auf den Antrag des Beschwerdeführers auf Teilwertabschreibung, "begründet durch die Aufhebung von Teilen des § 10 ApG, einzugehen". Bei der Beurteilung komme es "einzig auf den besonderen, durch die im Apothekengesetz normierte Bedarfsprüfung gewährleisteten Existenzschutz an", sodass den Argumenten des Beschwerdeführers hinsichtlich einer Personalkonzession nicht gefolgt werden könne. Den Ausführungen des Beschwerdeführers zur Berechnung des Konzessionswertes sei entgegenzuhalten, dass die von der Betriebsprüfung angenommene und vom Beschwerdeführer kritisierte Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen im Apothekengesetz auch noch nach der Teilaufhebung im Jahr 1998 gesetzlich verankert sei. Der Behauptung, der Wert sei "mehr geschätzt als gerechnet worden", sei zu entgegnen, dass dem Beschwerdeführer die Berechnungsbasis bekannt sei und er dagegen nichts Konkretes habe vorbringen können. Dem Vorbringen, der Beschwerdeführer hätte einen Teil des Betrages "Immaterielle Vermögensgegenstände" für die Zurücklegung der Konzession gezahlt, sei entgegen zu halten, dass "ein Konzessionär, der sein Apothekenunternehmen veräußert, die Verleihung der Konzession an den Erwerber nicht durch Verweigerung der Konzessionsrücklegung verhindern kann".

Die Behandlung der gegen den angefochtenen Bescheid vor dem Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 25. September 2001, B 752/01, abgelehnt. Die Beschwerde wurde über nachträglichen Antrag des Beschwerdeführers dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde sowie Erstattung einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen:

Mit der 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 Verwaltungsgerichtshof seit dem Ergehen des von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens angesprochenen hg. Erkenntnisses vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, Slg. N.F. Nr. 7.474/F, noch mehrfach befasst (siehe die hg. Erkenntnisse vom 26. Juli 2000, 2000/14/0111, Slg. N.F. Nr. 7.529/F, vom 26. Februar 2003,97/13/0155, vom 16. September 2003, 2000/14/0119, und vom 5. Juli 2004, 2000/14/0123). Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. September 2005, 2001/13/0214, in dem auch der nunmehrige Beschwerdevertreter als Vertreter eingeschritten war, bekräftigt, dass der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immateriellem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zukomme, die zur Folge habe, dass eine solche Konzession als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden könne, das einer vom Firmenwert gesonderten Beurteilung dahin zugänglich ist, dass es keiner Abnutzung unterliege. Soweit sich die vorliegende Beschwerde wiederum gegen diese Beurteilung wendet, genügt es, im Sinne des § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die Entscheidungsgründe des eben zitierten Erkenntnisses zu verweisen. Dies gilt auch für die - ebenfalls bereits im zur Zl. 2001/13/0214 entschiedenen Beschwerdefall aufgestellte - Beschwerdebehauptung, es habe die belangte Behörde mit ihrer im angefochtenen Bescheid vertretenen Rechtsauffassung über die Trennbarkeit des Wertes der Apothekenkonzession vom Firmenwert gegen die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO (idF vor dem AbgRmRefG BGBl. I Nr. 97/2002) verstoßen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss allerdings die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200). Dieser Anforderung genügt der angefochtene Bescheid in Ansehung des Ansatzes des in der Beschwerde auch der Höhe nach mit näheren Ausführungen bekämpften Konzessionswertes von S 8,700.000,-- nicht:

Dass dem Beschwerdeführer die Berechnungsbasis bekannt gewesen sei, wie der angefochtene Bescheid in Erwiderung des Berufungsvorbringens, der Wert "sei mehr geschätzt als gerechnet worden", festhält, reicht nicht aus, um dem Verwaltungsgerichtshof die ihm obliegende Prüfung zu ermöglichen, ob die Ermittlung des Konzessionswertes - vor dem Hintergrund des jeweiligen Beschwerdevorbringens - den Anforderungen der Schlüssigkeit oder der gedanklichen Nachvollziehbarkeit der behördlichen Überlegungen genüge. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass den vorgelegten Verwaltungsakten auch keine konkret nachvollziehbare Ermittlung des strittigen Konzessionswertes zu entnehmen ist. Tz. 22 bzw 22 a des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. November 1999 verweisen zum Konzessionswert, abgesehen vom Hinweis, dass der Wertansatz "lt. BP" von S 8,700.000,-- der für den Beschwerdeführer "günstigere Mischsatz-neu" sei, auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 15. Oktober 1999, in der sich aber nur allgemeine Ausführungen über ein "Berechnungsmodell" finden. In der

Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung vom 11. Juli 2000 wird konkret ebenfalls keine Berechnung dargestellt, sondern u.a. nur auf "eine (interne) österreichweit einheitliche Berechnungsweise" verwiesen, bei der "eine individuelle Einschätzung nicht Platz greifen" könne.

Lässt solcherart die Begründung des angefochtenen Bescheides aber die Gesetzmäßigkeitsprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht zu, hat dies zu dessen Aufhebung gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften zu führen, ohne dass auf das Beschwerdevorbringen im Einzelnen einzugehen ist. Anzumerken ist jedoch, dass auch das Vorbringen des Beschwerdeführers zur Frage einer allfälligen Teilwertabschreibung wegen eines Konzessionsansuchens für eine zweite Apotheke im angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde unbeantwortet blieb.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG Abstand genommen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Der pauschalierte Schriftsatzaufwand beinhaltet die Umsatzsteuer sowie die Kosten einer Replik zur Gegenschrift und auch alle Nebenkosten (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, S 695 f), sohin auch die in der Replik gesondert geltend gemachte "Einzahlungsgebühr" von 1,50 EUR.

Wien, am 26. April 2006

Schlagworte

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006140005.X00

Im RIS seit

20.06.2006

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at