

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/21 2001/13/0214

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.09.2005

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
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 §184 Abs1;  
BAO §307 Abs2;  
EStG 1988 §6 Z2;  
EStG 1988 §6;  
GewStG §1 Abs2 Z1;  
GewStG §4 Abs1;  
VwGG §34 Abs1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde 1) der A-Apotheke KG und 2) der Mag. BK, beide in W und beide vertreten durch DDr. Rene Laurer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 6-8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 20. Dezember 2000, Zlen. RV/711 - 16/1999 und RV/128 - 16/2000, betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1998 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993,

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin wird zurückgewiesen; und

2. zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde der erstbeschwerdeführenden Partei wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund zu gleichen Teilen Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die erstbeschwerdeführende Partei ist eine Kommanditgesellschaft, die eine Apotheke betreibt. Die zweitbeschwerdeführende Partei ist die Komplementärgesellschafterin dieser Kommanditgesellschaft. Sie hatte mit Abtretungsübereinkommen vom 30. Jänner 1992 zum Stichtag 31. Dezember 1991 den Anteil einer Kommanditistin im Ausmaß von 16 % um einen Kaufpreis von S 2 Mio. übernommen. Mit dem 1. Jänner 1996 hatte die zweitbeschwerdeführende Partei gemeinsam mit anderen Personen einen weiteren Gesellschaftsanteil im Ausmaß von 33 % um einen Kaufpreis von S 5,5 Mio. erworben, sodass sie seit dem 1. Jänner 1996 in ihrer Eigenschaft als alleinige Komplementärin über 90 % der Anteile an der Kommanditgesellschaft verfügt, während zwei Kommanditisten je 5 % Anteile an der erstbeschwerdeführenden Partei innehaben.

Nach Durchführung abgabenbehördlicher Prüfungen gelangte der Prüfer in seinem die Jahre 1992 bis 1994 betreffenden Prüfungsbericht vom 17. Juni 1999 und in seinem die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Prüfungsbericht vom 21. Juni 1999 zu einer anderen Aufteilung der durch die beiden Anteilserwerbsgeschäfte aufgedeckten stillen Reserven als jener, die den Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft aus dem Apothekenbetrieb zu Grunde gelegt worden war. Der Prüfer reduzierte nämlich die in den Büchern der Kommanditgesellschaft unter dem Titel "Firmenwert" angesetzten Beträge um Wertansätze für die Apothekenkonzeßion (S 1.147.000,-- beim ersten Anteilserwerb und S 2.631.000,-- beim zweiten Anteilserwerb), die er als nicht abnutzbar behandelte.

Begründet wurde diese Vorgangsweise vom Prüfer mit den Regelungen des Apothekengesetzes über den Entfall der (sonst vorgesehenen) Bedarfsprüfung im Falle des Erwerbes einer bestehenden Apotheke. Der apothekengesetzlich gewährleistete Schutz der Lebensfähigkeit bestehender Apotheken durch Sicherung der Versorgung einer Mindestanzahl von 5.500 Personen stelle ein eigenes immaterielles Wirtschaftsgut dar, das im Falle des entgeltlichen Erwerbes einer bestehenden Apotheke oder eines Mitunternehmeranteiles daran anzusetzen und nicht abnutzbar sei; bei diesem Wirtschaftsgut handle es sich nicht um einen Teil des Firmenwertes. Die Judikatur habe firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter vom Firmenwert bislang nicht abgegrenzt und hiezu im Besonderen unternehmenstragende Konzeßionen gezählt. Grundlage dieser Judikatur sei allerdings die Beurteilung gewesen, dass der Firmenwert einschließlich der Konzeßion nicht abnutzbar sein. Auf Basis dieser Rechtsansicht sei auch bei Apotheken keine Trennung vorgenommen und der Firmenwert als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut behandelt worden. Konzeßionen stellten aber eigene Wirtschaftsgüter dar. Sie seien nicht bloß Bestandteil des Firmenwertes, weil sie nicht durch das Unternehmen geschaffen worden seien. Für die Ermittlung des Konzeßionswertes biete sich ein Vergleich mit den Verkehrswerten von Drogerien in Österreich an. Vergleiche man den Verkehrswert öffentlicher Apotheken mit jenen von Drogerien, so ergebe sich als Verkehrswert von Drogerien in bester Lage ein solcher mit maximal drei Monatsumsätze. Der Vergleich mit Drogerien sei deswegen aussagekräftig, weil auch Apotheken Drogeriewaren in ihrem Sortiment führten. Als Ausgangspunkt für die Wertermittlung des Wirtschaftsgutes Konzeßion biete sich die im § 10 Abs. 2 Apothekengesetz verankerte Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen an, mit welcher Zahl auf die Lebensfähigkeit von Apotheken abgestellt werde. Vervielfache man die Zahl von 5.500 mit dem jeweils der aktuellen Statistik entnommenen Wert des Heilmittelverbrauches in Österreich pro Person, dann lasse sich auf diese Weise ein Betrag als "geschützter Umsatz" ermitteln, welcher in weiterer Folge um 25 % - abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien - zu kürzen wäre. Da "in objektiver Weise die Ermittlung eines diesem Mindestumsatz entsprechenden Reingewinnes nicht möglich" wäre, biete sich als Grundlage für die Ermittlung des Konzeßionswertes der Pachterlös an, der für diesen Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen wäre. Unter Zugrundelegung der Pachtrichtzinssätze der Österreichischen Apothekerkammer gelange man bei der jeweils konkret gegebenen Verteilung auf Krankenkassenerlöse einerseits und Privaterlöse andererseits zu einem Betrag, der im Schätzungswege um 25 % für Aufwendungen aus der Verpachtung zu kürzen sei, woraus ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz mit einem Betrag resultierte, der erneut um 25 % - abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien - zu kürzen sei. Als Ergebnis dieser (in den beiden Prüfungsberichten mit den jeweils geringfügig unterschiedlichen Basisdaten der konkreten Jahre angestellten) Rechenoperation verbleibe ein Betrag als "ewige Rente", der jeweils unter Ansatz eines 6 %igen Abzinsungszinssatzes zu kapitalisieren sei und damit den jeweiligen Konzeßionswert ergebe. Den dem Prozentsatz des jeweiligen Anteilserwerbes entsprechenden Anteil dieses für den gesamten Konzeßionswert ermittelten Betrages setzte der Prüfer als jeweiligen Konzeßionswert der erworbenen Mitunternehmeranteile an.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ - für die Jahre 1992 bis 1995 nach Wiederaufnahme der diesbezüglichen Verfahren - entsprechende Bescheide über die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1992 bis 1998 sowie Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993.

Die von der erstbeschwerdeführenden Partei gegen die Feststellungs- und Gewerbesteuerbescheide erhobenen Berufungen richteten sich gegen diese Ansätze eines als nicht abnutzbar behandelten Konzessionswertes. Die dafür gegebene Begründung stehe im Widerspruch zu herrschender Rechtsprechung und Lehre und zu den "mit § 8 Abs. 3 EStG 1988 manifestierten Intentionen" des Gesetzgebers. Das für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes bestimmende Merkmal seiner selbständigen Bewertbarkeit liege bei einer Apothekenkonzession nicht vor. Der Wert einer Konzession sei in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als Teil des Firmenwertes behandelt worden, wobei der Verwaltungsgerichtshof davon ausgegangen sei, dass Konzessionen oder sonstige Gewerbeberechtigungen, welche die einzige gewerberechtliche Grundlage eines Unternehmens bilden, sodass mit deren Wegfall der Betrieb eingestellt werden müsste, als mit dem Firmenwert untrennbar verbunden anzusehen seien und nicht herausgelöst werden könnten. Auch in zahlreichen Erkenntnissen zu Rauchfangkehrerkonzessionen "(durch den damit verbundenen Gebietsschutz eindeutig mit Apothekenkonzessionen vergleichbar)" sei der Verwaltungsgerichtshof davon ausgegangen, dass sich der Firmenwert in der durch die Konzessionserteilungspraxis ermöglichten Sicherung des Kehrgebietes niederschlage. Da mit dem Einkommensteuergesetz 1988 nur die ertragsteuerliche Behandlung von Firmenwerten geändert worden sei, während das Wirtschaftsgut "Firmenwert" keine Änderung erfahren habe, wäre eine "Änderung der Spruchpraxis" in diesem Zusammenhang weder gerechtfertigt noch zu erwarten. Auch im Schrifttum werde der Wert von Konzessionen als Teil des Firmenwertes angesehen, der mit diesem untrennbar verbunden sei. Abgesehen davon, dass der Wert der Apothekenkonzession als untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes einer eigenständigen Bewertung ohnehin nicht zugänglich sei, sei die vom Prüfer vorgenommene Bewertung insofern einer Kritik zu unterziehen, als dafür ein "geschützter Mindestumsatz" herangezogen werde, dessen Ermittlung die im Apothekengesetz geforderte Zahl von mindestens 5.500 zu versorgenden Einwohnern zu Grunde liege. Dabei werde übersehen, dass keiner Apotheke mit Gebietsschutz garantiert sei, dass sie tatsächlich 5.500 Kunden zu versorgen habe, weil keiner der im Versorgungsgebiet ansässigen Einwohner dazu gezwungen werden könne, seinen Medikamentenbedarf in der nächsten Apotheke zu decken. Der vom Prüfer errechnete Mindestumsatz für eine Apotheke würde bedeuten, dass es in Österreich keine Apotheke gebe, deren Umsatz niedriger als die vom Prüfer ermittelte Zahl sei, was mit dem Umstand nicht in Einklang zu bringen sei, dass in der Wirklichkeit eine Vielzahl von Apotheken diesen "Mindestumsatz" nicht erreiche. Dass die Ermittlung eines diesem Mindestumsatz entsprechenden Reingewinns in objektiver Weise nicht möglich sei, habe auch der Prüfer einräumen müssen. Die von ihm angestellte Ableitung aus einem fiktiven Pachtzins unter Abzug von 25 % für Aufwendungen und einem Abschlag von 25 % für den nicht geschützten Bereich, welcher zum Reingewinn eines geschützten Bereiches führen solle, auf dessen Basis sich sodann als Kapitalwert einer Rente der Konzessionswert ergeben solle, sei "völlig willkürlich" und entbehre "jeglicher wirtschaftlichen Grundlage". Habe sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, mit dem Einkommensteuergesetz 1988 die Abschreibbarkeit von Firmenwerten ohne Rücksicht auf deren Abnutzbarkeit zuzulassen, dann wäre es "völlig unangebracht und verfassungsrechtlich äußerst bedenklich, den nach Lehre und Judikatur einheitlichen Firmenwert in seine Faktoren zu zerlegen und Teile davon als nicht abschreibbar zu qualifizieren".

Zu den für die Streitjahre 1992 bis 1994 einerseits und für die Streitjahre 1995 bis 1997 andererseits erhobenen Berufungen erstattete der Prüfer jeweils eine Stellungnahme, in welcher er dem Vorbringen der Berufungen mit eingehenden Ausführungen entgegen trat. Nach Darstellung der durch das Apothekengesetz gestalteten Rechtslage bekräftigte der Prüfer seine Rechtsanschauung, dass der gesetzlich gewährleistete Schutz, welcher die Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken durch Verankerung einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen sichern solle, ein eigenes nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut darstelle und nicht als Teil des Firmenwertes anzusehen sei. In der zum Einkommensteuergesetz 1972 ergangenen Rechtsprechung seien bislang firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter vom Firmenwert nicht abgegrenzt, sondern mit dem Firmenwert als untrennbar verbunden behandelt worden, wenn sie die einzige gewerberechtliche Grundlage des Unternehmens gebildet hätten. Die vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung geäußerte Ansicht, dass bei Konzessionen, welche die einzige gewerberechtliche Grundlage eines Unternehmens bildeten, sodass bei ihrem Wegfall der Betrieb eingestellt werden müsste, es wirtschaftlich nicht sinnvoll sei, den Wert der Konzession aus dem Firmenwert herauszulösen, enthalte keine auf alle Fälle und stets zutreffende Regel. Grundlage dieser Rechtsprechung sei die Verneinung einer

Abnutzbarkeit des Firmenwertes einschließlich der Konzession gewesen; auf Basis dieser Rechtsansicht sei auch bei Apotheken keine Trennung vorgenommen und der Firmenwert als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut behandelt worden. Da der Firmenwert im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 abzuschreiben sei, finde sich die daraus resultierende Auffassung von der Erforderlichkeit einer Trennung von Firmenwert und Konzession auch schon im Schrifttum. Dass es keine stets anwendbare Regel des Inhaltes gebe, dass der Wert einer Konzession aus dem Firmenwert nicht herausgelöst werden könne, habe der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 5. April 1978, 664/77, Slg. N.F. Nr. 5.542/F, ausdrücklich hervorgehoben. Auch der Verfassungsgerichtshof habe schon ausgesprochen, dass es nicht einsichtig wäre, von der Möglichkeit einer Entwertung der Apothekenkonzession auszugehen (Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28. November 1980, B 259/77, Slg. Nr. 8.956). Der Begriff des Wirtschaftsgutes sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weit auszulegen. Selbständige Bewertbarkeit eines Gutes sei ein Merkmal der Wirtschaftsguteigenschaft, welches im Falle der Apothekenkonzession durch Kapitalisierung erzielbarer Pachtzinse gegeben sei. Selbständige Übertragbarkeit sei hingegen kein wesentliches Merkmal eines Wirtschaftsgutes. Dass sich der Entfall der Bedarfsprüfung bei Erwerb eines bestehenden Apothekenunternehmens im Kaufpreis niederschlage, lasse sich nicht bestreiten. Im Kaufpreis werde auch der Umstand abgegolten, dass rechtliche Schranken zum Zutritt zum Markt bestünden, welche den bereits existierenden Apotheken einen Schutz vor Wettbewerb gewährten. Da der sachliche Konzessionswert zeitlich unbefristet sei, liege damit ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut vor. Für die Ermittlung des Konzessionswertes biete sich ein Vergleich mit den Verkehrswerten öffentlicher Apotheken in Deutschland und ein Vergleich mit den Verkehrswerten von Drogerien in Österreich an. Ein Vergleich der Verkehrswerte öffentlicher Apotheken zwischen Österreich und Deutschland zeige, dass die Verkehrswerte in Österreich um rund 60 % über jenen in Deutschland lägen. Nicht zuletzt im Zusammenhang mit der in Deutschland bestehenden Niederlassungsfreiheit versorge eine öffentliche Apotheke in Deutschland im Durchschnitt 4.000 Personen, während die Versorgungsdichte in Österreich bei rund 7.100 zu versorgenden Personen liege. Der Vergleich des Verkehrswertes öffentlicher Apotheken mit jenen von Drogerien zeige, dass der Verkehrswert von Drogerien maximal drei Monatsumsätze, meist jedoch weniger erreiche. In der Folge stellte der Prüfer seine schon in den Prüfungsberichten angestellten Rechenoperationen neuerlich dar. Quellenhinweise für die in seinen Stellungnahmen angeführten Daten hatte der Prüfer in diese aufgenommen.

Nachdem die belangten Behörde den steuerlichen Vertretern der berufungswerbenden Partei einen Auszug aus den Informationsquellen, auf welche sich der Prüfer bezogen hatte, im Telefaxwege übermittelt hatte, wurde von diesen in einer Eingabe vom 30. August 2000 in Erwiderung auf die Stellungnahmen des Prüfers zu den Berufungen erneut auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Wesen eines Wirtschaftsgutes und zur Untrennbarkeit der Konzession vom Firmenwert hingewiesen und ergänzend vorgebracht, dass nicht in Abrede zu stellen sei, dass der Übernahme einer Apothekenkonzession "ein gewisser Wert beizumessen" sei, welcher im Kaufpreis seinen Niederschlag finde. Dass der Wert einer Apothekenkonzession in objektiver Weise nicht zu ermitteln sei, werde aber auch vom Prüfer eingeräumt. Die von diesem daraufhin angestellte Ableitung aus einem fiktiven Pachterlös sei "sachlich durch nichts begründet". Das Ergebnis dieser Berechnungen, welches im vorliegenden Fall in einem "Konzessionswert" von S 7,170.376,-- bestünde, würde bedeuten, dass jede Apotheke in Österreich zumindest diesen Verkaufserlös erzielen müsste, wobei der Prüfer dem grundlegenden Irrtum unterliege, dass jede Apotheke die im Gesetz normierte Anzahl von

5.500 zu versorgenden Personen auch tatsächlich zu versorgen habe. Dass kein Kunde zum Aufsuchen der nächstgelegenen Apotheke gezwungen werden könne, werde dabei völlig übersehen. Mit der vom Prüfer angestellten Berechnung werde in Wahrheit bewiesen, dass sich der Wert einer Konzession nicht ermitteln lasse, sodass ein eigenes Wirtschaftsgut "Konzessionswert" nicht existieren könne. Die Untrennbarkeit des Konzessionswertes vom Firmenwert habe der Verwaltungsgerichtshof wiederholt festgestellt. Dass seit dem Einkommensteuergesetz 1988 sämtliche Firmenwerte abschreibbar seien, könne an dieser grundsätzlichen Unteilbarkeit nichts ändern. Das im Jänner dieses Jahres ergangene Erkenntnis (gemeint das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, Slg. N.F. Nr. 7.474/F) könne daran nichts ändern, weil es "als Sonderfall angesehen" werden müsse.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Nach Wiedergabe der Ausführungen des Prüfers in den Prüfungsberichten und Stellungnahmen und des Vorbringens in den Berufungen verwies die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf das hg. Erkenntnis vom

25. Jänner 2000, 94/14/0141, Slg. N.F. Nr. 7.474/F. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immateriellem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zukomme, weshalb der Wert einer solchen Konzession nicht zwangsläufig untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes und damit absetzbar sei. Es habe der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis vielmehr klargestellt, dass diese Konzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut sei, das keiner Abnutzung unterliege. Die Aufhebung einiger Bestimmungen des Apothekengesetzes durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 1998, G 37/97, VfSlg Nr. 15.103, gebiete keine andere steuerliche Beurteilung des Konzessionswertes, weil der Schutz der Apotheken durch die Aufhebung der betroffenen Bestimmungen des Apothekengesetzes nicht wesentlich beeinträchtigt werde. Der auf Basis von 5.500 zu versorgenden Personen gegebene Existenzschutz bestehender Apotheken sei erhalten geblieben. Die Möglichkeit einer Trennung des Konzessionswertes vom Firmenwert habe der Verwaltungsgerichtshof schon in der vom Prüfer genannten Judikatur ausgesprochen. Der in den Berufungen erhobene Einwand, die im Versorgungsgebiet ansässigen Einwohner könnten nicht gezwungen werden, ihren Medikamentenbedarf in der nächsten Apotheke zu decken, sodass die vom Prüfer errechneten Mindestumsätze von einer Vielzahl von Apotheken nicht erreicht würden, gehe deswegen ins Leere, weil die von der hier zu betrachtenden Apotheke in den Jahren 1992 bis 1998 real erzielten Umsätze erheblich über den vom Prüfer errechneten Mindestumsätzen lägen, weshalb mit diesem Argument keine Unschlüssigkeit des Berechnungsmodus des Prüfers aufgezeigt werde. Der Vorwurf, die Ermittlung des Konzessionswertes sei willkürlich und entbehre jeder wirtschaftlichen Grundlage, sei deswegen als unbegründet anzusehen, weil sich die Berechnungen des Prüfers auf statistisches Material und Auskünfte "maßgeblicher Organe des Apothekenwesens" hätten stützen können (Studie des Industriewissenschaftlichen Institutes, Auskunft der Österreichischen Apothekerkammer), welche Quellen der beschwerdeführenden Partei auch bekannt bzw. bekannt gemacht worden seien. Die jeweiligen Abschläge von 25 % entsprächen den in der Apothekenbranche gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen und seien auch "seitens des zuständigen Bundesinnungsmeisters" bestätigt worden. Die vom Prüfer gewählte Vorgangsweise, Wirtschaftsgüter durch Kapitalisierung erzielbarer Pachtzinse zu bewerten, finde Deckung auch in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 11. Dezember 1990, 90/14/0199, Slg. N.F. Nr. 6.563/F, und vom 16. November 1993, 90/14/0077).

Die gegen diesen Bescheid zunächst an den Verfassungsgerichtshof gerichtete Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung mit Beschluss vom 27. Juni 2001, B 264/01, zufolge nachträglichen Antrages mit Beschluss vom 9. August 2001 dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten. Über diese Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde sowie Erstattung einer Replik durch die beschwerdeführenden Parteien erwogen:

Zur Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin:

Der Zweitbeschwerdeführerin fehlt zur Erhebung der Beschwerde die Berechtigung, weil sie gegen die erstinstanzlichen Bescheide nicht berufen hatte und ihre durch die unbekämpft belassenen erstinstanzlichen Bescheide gestaltete rechtliche Stellung mit der Berufungsentscheidung keine Verschlechterung erfahren hat (siehe die hg. Entscheidung vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0217, 2001/13/0158, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen). Im Umfang der Bekämpfung der mit dem angefochtenen Bescheid auch bestätigten Gewerbesteuerfestsetzung ergibt sich das Fehlen der Beschwerdelegitimation dieser Beschwerdeführerin zudem auch noch daraus, dass die Festsetzung von Gewerbesteuer gegenüber einer Personenhandelsgesellschaft deren Gesellschaftern gegenüber nicht wirkt und diese in ihrer Rechtsposition daher auch nicht berühren kann (siehe die hg. Beschlüsse vom 17. Oktober 2001, 96/13/0058, und vom 17. Dezember 1998, 94/15/0038, jeweils mwN).

Die von der Zweitbeschwerdeführerin erhobene Beschwerde war deshalb gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen, was der Verwaltungsgerichtshof in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

Zur Beschwerde der erstbeschwerdeführenden Kommanditgesellschaft (im Folgenden kurz: Beschwerdeführerin):

Nach § 6 Z. 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen.

Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben sind nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Aus diesen Gesetzesvorschriften leitet die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides mit der Begründung ab, dass Berechtigungen wie die Apothekenkonzession stets als untrennbarer Teil des Firmenwertes angesehen worden seien. Diese rechtliche Beurteilung habe mit der durch das Einkommensteuergesetz 1988 geschaffenen Rechtslage keine Änderung erfahren können. Die im hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, Slg. N.F. Nr. 7.474/F, angestellten Erwägungen, auf welche die belangte Behörde sich gestützt habe, könnten den angefochtenen Bescheid auch deswegen nicht tragen, weil dem genannten Erkenntnis ein atypischer und mit dem vorliegenden Beschwerdefall nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde gelegen sei.

Mit der Frage der Absetzbarkeit des in der Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke bestehenden Wirtschaftsgutes nach der Rechtslage seit dem Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof seit dem Ergehen des von der belangten Behörde zitierten 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). Der Verwaltungsgerichtshof hat in den genannten Erkenntnissen, auf deren Gründe gemäß § 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG verwiesen werden kann, die schon in dem von der belangten Behörde zitierten hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2000 geäußerte Rechtsanschauung bekräftigt, dass der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immateriellem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt, die zur Folge hat, dass eine solche Konzession als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden kann, das einer vom Firmenwert gesonderten Beurteilung dahin zugänglich ist, dass es keiner Abnutzung unterliegt. Von dieser Rechtsansicht abzugehen, findet sich der Verwaltungsgerichtshof auch im Beschwerdefall nicht veranlasst. Apothekenkonzessionen sind, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut. Dass dies auch für Fälle zu bejahen ist, in denen der Erwerber nicht schon vorher einen Pachtbetrieb geführt hat, wurde vom Verwaltungsgerichtshof zwischenzeitig auch schon klargestellt (siehe das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0119). Die Aufhebung einiger Bestimmungen des Apothekengesetzes durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 1998, G 37/97, VfSlg. Nr. 15.103, hat den aus dem Bestand einer Apothekenkonzession resultierenden Konkurrenzschutz nicht in einer Weise vermindert, die einer Beurteilung der Apothekenkonzession als nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut entgegen stehen könnte (siehe die hiezu schon in den zitierten hg. Erkenntnissen vom 26. Juli 2000, 2000/14/0111, Slg. N.F. Nr. 7.529/F, und vom 26. Februar 2003, 97/13/0155, getätigten Aussagen). Auf das hg. Erkenntnis vom 5. April 1978, 664/77, Slg. N.F. Nr. 5.242/F, in welchem der Verwaltungsgerichtshof schon zur Rechtslage nach dem Einkommensteuergesetz 1972 die Möglichkeit getrennter Beurteilung von Konzessions- und Firmenwerten bejaht hat, kommt die Beschwerdeführerin selbst zu sprechen. Wenn der Verwaltungsgerichtshof in vielen Beschwerdefällen Konzessionswerte als untrennbaren Teil des Firmenwertes behandelt hat, wie die Beschwerdeführerin vorträgt, dann war dies nichts anderes als ein zwangsläufiges Ergebnis der im hg. Erkenntnis vom 5. April 1978 zum Ausdruck gebrachten Schwierigkeit der sachgerechten Grenzziehung im jeweiligen Einzelfall, die in einer Vielzahl von Fällen zum Ergebnis einer einheitlichen Betrachtung zu führen hatte, was am Bestehen der im genannten Erkenntnis bejahten Möglichkeit zu getrennter Betrachtung nichts ändern konnte. Dass die zum Einkommensteuergesetz 1972 ergangene Rechtsprechung, auf welche die Beschwerdeführerin ihrer Behauptung zufolge vertraut haben will, in Fällen der Beurteilung geschützter Wettbewerbssituationen durchwegs dazu gelangt ist, das diesen Schutz repräsentierende immaterielle Wirtschaftsgut ("Firmenwert") als nicht abnutzbar zu qualifizieren, sei in Erinnerung gerufen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 21. Juni 1977, 1292/75, Slg. N.F. Nr. 5.146/F, vom 8. Mai 1984, 83/14/0219, vom 13. Dezember 1991, 91/13/0106, vom 3. November 1992, 92/14/0038, vom 18. Juli 1995, 91/14/0047, und - eine Apotheke betreffend - vom 27. September 1995, 92/13/0297). Dass die durch die Bestimmungen des § 6 Z. 1 Satz 2 und des § 8 Abs. 3 EStG 1988 geschaffene Rechtslage dazu Anlass gab, die schon im mehrfach zitierten hg. Erkenntnis vom 5. April 1978, 664/77, Slg. N.F. Nr. 5.242/F, artikulierte Möglichkeit der Trennung eines Konzessionswertes vom Firmenwert aufzugreifen, war nahe liegend, wirtschaftlich sachgerecht und rechtlich richtig. Die 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 verstößen, trifft auch nicht zu.

Nach § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Nach der durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, mit dem 25. Juni 2002 beseitigten und von der belannten Behörde bei Erlassung des angefochtenen Bescheides mit dessen Zustellung am 5. Dezember 2001 somit noch anzuwendenden Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO durfte eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen stützte, in der Sachentscheidung nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden.

Von einer "Änderung der Rechtsauslegung" im Sinne dieser Bestimmung kann, wie dies der Verwaltungsgerichtshof wiederholt klargestellt hat, keine Rede sein, wenn der Verwaltungsgerichtshof eine bestimmte Rechtsansicht erstmals vertreten hat (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 1991, 90/15/0183, vom 24. November 1998, 93/14/0151, und vom 11. Mai 2005, 2001/13/0050). Dass der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht von der Eigenschaft der Apothekenkonzession als firmenwertähnlichen Wirtschaftsgutes, das keiner Abnutzung unterliegt, in dem von der belannten Behörde zur Stützung ihrer Rechtsauffassung herangezogenen Erkenntnis vom 25. Juni 2000, 94/14/0141, Slg. N.F. Nr. 7.474/F, für den zeitlichen Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 erstmals zum Ausdruck gebracht hatte, stellt auch die Beschwerdeführerin nicht in Abrede. Ihre Berufung auf die zum Einkommensteuergesetz 1972 ergangene Rechtsprechung ist verfehlt, weil das Einkommensteuergesetz 1988 eine geänderte Rechtslage brachte, die einer erstmals vorzunehmenden Auslegung bedurfte, mit welcher das aus der Rechtsprechung zum Vorgängergesetz resultierende - inhaltlich dem Standpunkt der Beschwerdeführerin in gleicher Weise widersprechende - Ergebnis mit der geänderten Rechtslage in Einklang zu bringen war. Dass aus Literaturmeinungen Rechtsfolgen nach § 307 Abs. 2 BAO nicht erfolgreich abgeleitet werden konnten, sei der Vollständigkeit halber angemerkt (siehe das hg. Erkenntnis vom 15. April 1998, 98/14/0043, und das unter anderen Gesichtspunkten diesbezüglich bedeutsame Aussagen enthaltende hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0110).

Mit ihren das Ergebnis der Schätzung des Konzessionswertes der Apotheke in Frage stellenden Beschwerdeausführungen kommt die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof insofern zu spät, als sie wegen des im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbotes keinen Sachverhalt vortragen darf, dessen Geltendmachung sie im Verwaltungsverfahren verabsäumt hat. Die Beschwerdeführerin hat sich im Abgabenverfahren im Wesentlichen auf den Vortrag rechtlicher Ausführungen beschränkt und hat der Ermittlung des Konzessionswertes durch den Prüfer über den pauschalen Vorwurf der Willkür und des Fehlens einer wirtschaftlichen Grundlage hinaus lediglich die Behauptung entgegen gesetzt, gegen die Berechnungen des Prüfers spräche schon der Umstand, dass manche Apotheken die vom Prüfer ermittelten Mindestumsätze nicht erwirtschafteten. Mit diesem einzigen konkreten Sachvorbringen der Beschwerdeführerin gegen die Schätzung hat sich die belannte Behörde im angefochtenen Bescheid auseinander gesetzt und den diesbezüglichen Behauptungen die konkreten Umsatzzahlen der hier in Rede stehenden Apotheke in den Streitjahren entgegen gehalten. Dass die von der Beschwerdeführerin betriebene Apotheke in den Streitjahren tatsächlich wesentlich höhere Umsätze als die vom Prüfer erzielten Mindestumsätze erwirtschaftet hatte, stellt sie auch vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht in Abrede. Ihre dem Schätzungsprozess vor dem Verwaltungsgerichtshof erstmals entgegen gesetzten Sachbehauptungen erweisen sich des Verstoßes gegen das Neuerungsverbot wegen als unbeachtlich. Die von ihr vorgetragene Auffassung, der Konzessionswert der Apotheke wäre für den Fall seiner selbständigen Bewertbarkeit lediglich in Höhe der Kosten des ersparten Konzessionsverfahrens zu bemessen, geht an der wirtschaftlichen Realität vorbei.

Der Vorwurf einer Verletzung des Parteiengehörs ist unbegründet. Zu den Stellungnahmen des Prüfers zu den Berufungen, in welchen die Erkenntnisquellen für die bei der Ermittlung des Konzessionswertes herangezogenen Daten jeweils genannt wurden, hat die Beschwerdeführerin eine Gegenäußerung erstattet, in welcher sie es aber an einem Sachvorbringen fehlen ließ. Auszüge aus den zur Ermittlung des Konzessionswertes herangezogenen Erkenntnisquellen wurden dem steuerlichen Vertreter der berufungswerbenden Kommanditgesellschaft noch von der belannten Behörde im Telefaxwege übermittelt; die in der Replik zur Gegenschrift angedeutete Unvollständigkeit der Übermittlung der Unterlagen hätte die Beschwerdeführerin in ihrer auf die Übermittlung der Unterlagen folgende Eingabe an die belannte Behörde geltend machen können, was sie unterlassen hat. Die in der Replik aufgestellte

Behauptung einer "Erweiterung der Sachverhaltsgrundlage durch die belangte Behörde" durch die im Berufungsverfahren übermittelten Unterlagen widerspricht der Aktenlage, weil nichts von dem, was mit der Übersendung dieser Unterlagen noch zusätzlich bekannt gegeben worden war, nicht auch schon den in erster Instanz erstatteten Prüferberichten hätte entnommen werden können; hatten doch auch diese schon entsprechende Quellenhinweise enthalten.

Welche Beweise die belangte Behörde aufzunehmen verabsäumt habe, wird von der Beschwerdeführerin in ihrer Kritik am behördlichen Ermittlungsverfahren nicht ansatzweise konkretisiert und mit der Aneinanderreihung neuerungsweise und deshalb unbeachtlich präsentierter Sachverhalte auch nicht plausibel gemacht. Eine Unschlüssigkeit der behördlichen Überlegungen ist nicht zu erkennen. Der im Schätzungswege zu ermittelnde Wert einer Konzession unterliegt der einer jeden Schätzung immanenten Bandbreite (siehe das das Ergebnis einer vergleichbaren Schätzung billigende, bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 5. Juli 2004, 2000/14/0123). Dass die Begründung des Schätzungsprozesses einen vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbaren Verstoß gegen die Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut enthielt oder einen gedanklichen Nachvollzug der behördlichen Überlegungen nicht ermöglicht hätte, kann nicht gesagt werden.

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

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus dem in § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG genannten Grund Abstand entnommen werden. Die von der Beschwerdeführerin gestellten Beweisanträge auf Anhörung näher genannter nicht amtlicher Sachverständiger erkennen die gesetzliche Gestaltung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (siehe § 41 Abs. 1 Satz 1 VwGG).

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. September 2005

#### **Schlagworte**

Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Parteienrechte und Beschwerdelegitimation Verwaltungsverfahren Mangelnde Rechtsverletzung Beschwerdelegitimation verneint keineBESCHWERDELEGITIMATIONIndividuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130214.X00

#### **Im RIS seit**

21.10.2005

#### **Zuletzt aktualisiert am**

16.04.2010

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)