

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/7/5 2000/14/0123

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 05.07.2004

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §184 Abs1;  
EStG 1988 §6 Z8 litb;  
EStG 1988 §6;  
EStG 1988 §7;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der Mag. pharm. M. KG in W, vertreten durch Dr. Andreas Peyrer-Heimstätt, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Mahlerstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 19. Mai 2000, Zl. RV/442-16/04/98, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1994 bis 1996 und Gewerbesteuer 1994) sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1994 bis 1996 und Gewerbesteuer 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

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

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende KG betreibt eine Apotheke. Ihren Gewinn ermittelt sie seit dem Jahr 1993 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, Bilanzstichtag ist der 28./29. Februar.

Im Jahr 1993 erwarben Mag. Marianne A. und Mag. Michael A. von der Gesellschafterin Mag. Monika S. Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin in Höhe von 20% bzw. 75% um den (Bar-)Kaufpreis von insgesamt 11,618.000 S. Die Übernahme der Gesellschaftsanteile erfolgte zum Stichtag 1. März 1993. Der Anteil des Kommanditisten Georg S. an der Beschwerdeführerin in Höhe von 5% war bereits zum 1. Jänner 1993 auf Mag. Marianne A. übertragen worden.

In der Bilanz zum 28. Februar 1994 scheint unter den immateriellen Vermögenswerten ein Zugang "Firmenwert" von 11.015.324,53 S (Mag. Michael A.) und von 2.985.468,58 S (Mag. Marianne A.) auf. Wie sich aus der Darstellung der Abschreibungsbeträge ergibt, wurde der Firmenwert auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben.

Im Jahr 1998 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Dabei traf die Prüferin die Feststellung, dass der bisher nur auf die Wirtschaftsgüter Geschäftsausstattung, Apothekenumbau und Firmenwert aufgeteilte "Kaufpreis abzüglich der anrechenbaren Kapitalkonten" weiters auf das übernommene Mietrecht und die Konzession aufzuteilen sei. Sie errechnete den Wert der - nicht abschreibbaren - Apothekenkonzession mit 6.923.220 S und jenen des Mietrechts mit 2.436.800 S.

Erläuternd wird in Tz. 16 lit. a des BP-Berichtes ausgeführt, für die Berechnung des (anteiligen) Konzessionswertes sei vom geschätzten Reingewinn für den geschützten Mindestumsatz auszugehen. Da "in objektiver Weise" die Ermittlung eines diesen Mindestumsatz entsprechenden Reingewinnes nicht möglich sei, habe die Prüferin den Pachterlös, welcher für den Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen wäre, als Grundlage herangezogen. Wie näher dargestellt betrage der im gegenständlichen Fall erzielbare Pachterlös 777.343 S. Dieser Pachterlös sei im Schätzungswege um 25% für im Zusammenhang mit der Verpachtung anfallende Aufwendungen zu kürzen. Von dem sich so ergebenden Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von 583.007 S entfielen 75% (abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien) auf den geschützten Bereich und seien als ewige Rente unter Zugrundelegung eines 6%igen Kapitalisierungzinssatzes anzusetzen. Hiedurch ergebe sich ein Konzessionswert von 7.287.600 S, für den veräußerten Anteil von 95% somit 6.923.220 S. Um diesen Betrag sei der Wertansatz für den Firmenwert zu vermindern.

Zum "Mietrecht" ist Tz. 16 lit. b des BP-Berichtes zu entnehmen, dass die Apotheke in einem gemieteten rund 104 m<sup>2</sup> großen Geschäftslokal betrieben werde. Der Jahresmietzins betrage

62.556 S. Für Geschäftsräumlichkeiten der vorliegenden Art sei eine Jahresmiete von 244.272,60 S (195 S/m<sup>2</sup> monatlich) als ortsüblich anzusehen. Im Rahmen des Anteilskaufes seien die Erwerber in die Mietrechte der Vorgänger eingetreten. Der Wert des Mietrechtes bestehe in der Differenz zwischen der tatsächlich zu zahlenden und der ortsüblichen Miete. Ausgehend von einer - in Anlehnung an § 8 Abs. 1 EStG 1988 angenommenen - 25jährigen Nutzungsdauer ergebe sich ein zum 1. März 1993 abgezinster Wert des Mietrechts von 2.436.800 S und eine jährliche AfA von 97.472 S.

Auf Grund einer im Jahr 1996 mit der "Hausinhabung" getroffenen Vereinbarung sei der bisherige Mietzins beginnend ab Jänner 1996 auf 15 Jahre verteilt auf 175 S/m<sup>2</sup> angehoben worden, womit im Jahr 2010 der ortsübliche Mietzins erreicht werde. Aus diesem Grund sei im Wirtschaftsjahr 1995/1996 eine Teilwertabschreibung in Höhe von 1.307.014 S auf einen Wert von 837.370 S erforderlich.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen, nahm die Verfahren betreffend Gewinnfeststellung 1994 bis 1996 sowie Gewerbesteuer 1994 wieder auf und erließ geänderte Sachbescheide.

In der Berufung gegen diese Bescheide brachte die Beschwerdeführerin vor, Mag. Michael A. habe - wie dem beiliegenden Vertragsentwurf zu entnehmen sei - mit der Hauseigentümerin vereinbart, dass die Miete anstelle einer schrittweisen Erhöhung (bereits) ab 1. Jänner 1996 auf monatlich 15.658,50 S angehoben werde. Dabei handle es sich um eine ortsübliche Miete. Wie das Finanzamt angesichts der mäßigen Lage des Lokals auf eine übliche Quadratmetermiete von 195 S komme, sei nicht nachvollziehbar. Es werde beantragt, das "Mietrecht ersatzlos zu streichen". Da ein Mietrecht nicht anzusetzen sei, könne die Wiederaufnahme der Verfahren nur mit der Aufteilung des Kaufpreises in einen nicht abschreibbaren Konzessionswert und einen abschreibbaren Firmenwert begründet werden, was lediglich eine andere rechtliche Beurteilung eines bekannten Sachverhaltes darstellen würde und daher nicht zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtige.

In einer Stellungnahme zur Berufung erläuterte die Prüferin, aus dem Schriftverkehr zwischen der Beschwerdeführerin und der Hauseigentümerin gehe hervor, dass die Vermieterin weder über die geänderte Rechtsform der Vermieterin (Wandel von einem Einzelunternehmen in eine KG) noch über die im Jahr 1993 geänderten Beteiligungsverhältnisse informiert worden sei. Dadurch sei ein so genanntes "gespaltenes Mietverhältnis" entstanden, welches die Hauseigentümerin auf Basis des § 46 a Abs. 5 MRG zur stufenweisen Anhebung des Mietzinses berechtigt habe. In einem Schreiben des Rechtsvertreters der Vermieterin vom 16. Juni 1995 sei diese "1/15tel Anhebung" auf den angemessenen Mietzins begehrt und dieser mit 20.356,05 S monatlich bemessen worden. Daraus ergebe sich der von

der Prüferin angenommene ortsübliche Mietzins von 195 S/m<sup>2</sup>. Da sich die Gesellschafter der Beschwerdeführerin mit der geforderten Mietzinserhöhung nicht einverstanden erklärt hätten, sei die magistratische Bezirksstelle mit der Streitschlichtung befasst worden, welche der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 27. Dezember 1995 zu einer gütlichen Beilegung des Streites geraten habe. Aus einem Schreiben der Hausverwaltung vom 5. August 1996 gehe schließlich hervor, dass sich die Parteien zu diesem Zeitpunkt bereits auf einen neuen Mietvertrag mit Wirkung ab 1. Jänner 1996 geeinigt hatten, sich dessen schriftliche Abfassung aus Zeitgründen aber noch weiter verzögern würde. Ein neuer Mietvertrag sei bei Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung im April 1998 nicht vorgelegen. Dass sich die Parteien (zunächst) auf eine schrittweise Mietzinserhöhung beginnend ab 1. Jänner 1996 geeignet hatten, sei der Prüferin vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden.

Mit Eingabe vom 11. Mai 2000 legte die Beschwerdeführerin einen mit 4. September 1998 datierten Mietvertrag vor, aus dem hervorgeht, dass der Hauptmietzins monatlich 15.658,50 S rückwirkend ab 1. Jänner 1996 beträgt. Erläuternd wies die Beschwerdeführerin auf das Verlangen der Vermieterin hin, den Mietzins bereits ab Eintritt der neuen Gesellschafter anzuheben. Im Kompromisswege habe man sich darauf geeinigt, die Miete erst ab 1. Jänner 1996, dafür aber geringfügig höher zu bemessen, als dies bei der früheren Erhöhung der Fall gewesen wäre. Daraus ergebe sich, dass auch für den Zeitraum der Monate März 1993 bis Dezember 1995 eine Mietzinsersparnis nicht eingetreten sei.

In der genannten Berufungergänzung finden sich weiters Ausführungen, mit denen die Beschwerdeführerin ihre Ansicht begründet, dass die Apothekenkonzeption unselbständiger, nicht eigens zu bewertender Teil des (abschreibbaren) Firmenwertes sei, sowie Bedenken gegen die von der Prüferin angewandte Schätzungsmethode.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet ab. Die Sachbescheide wurden abgeändert.

Als Wiederaufnahmsgründe seien alle Umstände anzusehen, die das in Ansatz zu bringende Mietrecht an den Geschäftsräumlichkeiten betreffen würden. Ein Aktivum "Mietrechte" sei in der Bilanz nicht aufgenommen worden und daher im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommen. Die unterschiedliche Abschreibungsdauer des Firmenwertes einerseits (15 Jahre) und des Mietrechtes (25 Jahre) andererseits bewirke eine jährliche AfA-Differenz von 44.823 S. Solcherart seien die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügiger Art. Im Unterlassen der Aufnahme des Wirtschaftsgutes "Konzeption" in die Bilanz liege "eine Unrichtigkeit, die im Grenzbereich einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO angesiedelt" sei, weil es lediglich einer zahlenmäßigen Ermittlung bedurft hätte. Da im Falle einer Berichtigung gemäß § 293b BAO Feststellungen, die sich zu Gunsten der Beschwerdeführerin auswirken würden, nicht berücksichtigt werden könnten, sei auch vom Standpunkt der Beschwerdeführerin aus betrachtet der Wiederaufnahme der Vorzug zu geben.

Zum Mietrecht sei hervorgekommen, dass die Vermieterin im Wege ihres Rechtsanwaltes am 16. Juni 1995 die Anhebung des Mietzinses gemäß § 46a Abs. 5 MRG begehrte. Bei Erstellung der Bilanz zum 28. Februar 1994 (beim Finanzamt am 13. Juli 1995 überreicht) habe die Beschwerdeführerin offensichtlich noch nicht mit Forderungen der Hauseigentümerin gerechnet, weil eine entsprechende Rückstellung in der Bilanz nicht gebildet worden sei. Daraus ergebe sich, dass die Prüferin zu Recht in den Bilanzen zum 28. Februar 1994 und 1995 ein Mietrecht in Höhe der abgezinsten 25jährigen Mietzinsersparnis in Ansatz gebracht habe. Anders als die Prüferin gehe die belangte Behörde aber von einem angemessenen Mietzins in Höhe der letztendlich vereinbarten Miete von monatlich 15.658,50 S aus. Solcherart verringere sich der Wert des Mietrechtes auf 1.680.890 S. Im Wirtschaftsjahr 1995/1996 sei eine Teilwertabschreibung auf Null vorzunehmen.

Bei der Apothekenkonzeption handle es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, ausgeführt, Konzeptionen und andere Gewerbeberechtigungen seien zwar in der Regel auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters mit dem Firmenwert derart verbunden, dass sie dessen Schicksal bei der Beurteilung der Abnutzbarkeit teilten. Bei einer Apothekenkonzeption liege aber insofern eine Ausnahme vor, als der Erwerb einer Konzeption für eine neu zu errichtende Apotheke von einer umfangreichen Bedarfsprüfung abhängig sei, wodurch bestehende Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung erhielten. Für die Übernahme einer bestehenden Apotheke seien nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen. Der Konzeption einer bereits bestehenden Apotheke (immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens) komme eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzeption nicht zwangsläufig untrennbar Bestandteil des Firmenwertes und damit absetzbar sei. Vielmehr stelle diese

Konzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliege. Denn anders als bei sonstigen Unternehmen komme bei Apotheken der Konzession auf Grund der darauf beruhenden weitgehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zu. Dass Konzessionen für Apotheken wirtschaftlich verwertbar seien und auch verwertet würden, liege auf der Hand.

Die Höhe des anteiligen Konzessionswertes bemaß die belangte Behörde unter Hinweis auf die Niederschrift zur mündlichen Berufungsverhandlung mit (lediglich) 6.147.814 S. In der besagten Niederschrift wird dazu ausgeführt, dass der Kaufpreis im vorliegenden Fall rund neun Monatsumsätze betragen habe, während Drogeriebetriebe einen Verkehrswert von maximal drei Monatumsätzen erreichen könnten, sodass "konsequenterweise der 75%-Anteil auf einen solchen von 66,6% zu reduzieren" sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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 Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, die belangte Behörde habe dem Mietrecht zu Unrecht einen auf 25 Jahre kapitalisierten Mietvorteil zu Grunde gelegt. Angemessen wäre allenfalls eine Nutzungsdauer zwischen zehn und 15 Jahren, sodass sich gegenüber dem ursprünglichen Bescheid keine Erfolgsänderung ergeben hätte.

Wiewohl die Beschwerdeführerin dieses Vorbringen zu Unrecht mit der fortgeschrittenen Abnutzung der Betriebsgebäude begründet, zeigt sie damit im Ergebnis eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die belangte Behörde stützt die Wiederaufnahme der Verfahren auf das Hervorkommen neuer Tatsachen im Zusammenhang mit der Übertragung der Mietrechte. Die Prüferin hat dazu festgestellt, dass die Erwerber in die Mietrechte der Vorgänger eingetreten seien und in Höhe der Mietzinsersparnis im Vergleich zu einer ortsüblichen Miete ein auf Nutzungsdauer des Gebäudes bestehender Vorteil zu erblicken sei, für den im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein entsprechender Betrag angesetzt werden müsse. Demgegenüber hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren zwar das Vorliegen eines zunächst unangemessen niedrigen Mietzinses eingeräumt, den Wert des Mietrechtes aber nur in Höhe der tatsächlich eingetretenen Mietzinsersparnis für 34 Monate angenommen und im weiteren Verlauf des Verwaltungsverfahrens im Hinblick auf die behauptete rückwirkende Mietzinserhöhung einen Wert des Mietrechtes überhaupt in Abrede gestellt.

Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes (Mitunternehmeranteils) 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 (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 233 zu § 6, mit weiteren Nachweisen). Entscheidend sind dabei die Verhältnisse im Anschaffungszeitpunkt. Später eingetretene Wertänderungen können eine Teilwertabschreibung begründen.

Auch ein Mietrecht kann ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstellen, dessen Anschaffungskosten gemäß § 7 EStG 1988 im Wege der Absetzung für Abnutzung, also verteilt auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, als Betriebsausgabe absetzbar sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077).

Zutreffend geht die belangte Behörde davon aus, dass für die Ermöglichung des Eintritts in ein Mietverhältnis, das die Nutzung von Räumlichkeiten zu einer unüblich niedrigen Miete erlaubt, Ablösezahlungen üblich sind und ein solcher Umstand bei der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter nicht außer Betracht bleiben darf.

Die nach Bekanntwerden der Übertragung der Mitunternehmeranteile von der Vermieterin gesetzten rechtlichen Schritte, die dazu geführt haben, dass bereits kurze Zeit nach Betriebsübergang eine Mietzinserhöhung - nach den Behauptungen im Verwaltungsverfahren sogar rückwirkend - erfolgen konnte, lassen allerdings erkennen, dass die Gesellschafter der Beschwerdeführerin mit dem Erwerb der Mitunternehmensanteile nicht in eine rechtliche Position kamen, welche ihnen auf Dauer den Vorteil einer nicht marktgerechten Miete gesichert hätte. Dem in den vorgelegten Verwaltungsakten erliegenden "Rahmenvertrag" (betreffend die Übertragung der Gesellschaftsanteile) ist in diesem

Zusammenhang unter Pkt. "XIII./Mietrecht" zu entnehmen, dass die Geschäftsräumlichkeiten bereits im Jahr 1918 angemietet worden seien, ein schriftlicher Mietvertrag nicht mehr auffindbar sei, und die Verkäufer "ausdrücklich" keine Gewähr dafür leisten würden, dass es durch den Verkauf der Gesellschaftsanteile zu keiner Erhöhung des Mietzinses kommen werde.

Vor diesem Hintergrund hätte es einer Begründung dafür bedurft, warum im Zeitpunkt der Übertragung der Gesellschaftsanteile dennoch von einer, sich auf die Nutzungsdauer des Gebäudes erstreckenden Mietzinsersparnis ausgegangen werden konnte und (erst) mit konkreten rechtlichen Schritten der Vermieterin eine Teilwertabschreibung vorzunehmen war.

Der angefochtene Bescheid leidet daher insoweit an einem Begründungsmangel.

Mit dem weiteren Beschwerdevorbringen, das sich mit der Frage der selbständigen Bewertbarkeit der Apothekenkonzession befasst und diese bestreitet, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt auseinandergesetzt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, vom 26. Juli 2000, 2000/14/0111, vom 26. Februar 2003, 97/13/0155, und zuletzt das u.a. an denselben Beschwerdevertreter gerichtete Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0119). Der Gerichtshof hat dabei in ständiger Rechtsprechung die Ansicht vertreten, dass Apothekenkonzessionen, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellen. Auch das Beschwerdevorbringen bietet keinen Anlass, von dieser Rechtsansicht abzugehen.

Der Wert der Konzession ist im Schätzungswege zu ermitteln und unterliegt damit der einer jeden Schätzung immanenten Bandbreite. Dass die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen würde oder ungenügend begründet sei, wird mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen, Pachtrichtzinssätze seien kein geeignetes Mittel zur Errechnung des auf die Apothekenkonzession entfallenden Teil des Kaufpreises, nicht aufgezeigt. Wie nach Ansicht der Beschwerdeführerin die Berechnung vorzunehmen sei und dass sich bei einer anderen Art der Berechnung ein niedrigerer Wert ergeben hätte, vermag die Beschwerdeführerin auch im gegenständlichen Fall nicht darzulegen.

Da der angefochtene Bescheid hinsichtlich des anzusetzenden Mietrechtes jedoch den aufgezeigten Begründungsmangel aufweist, war er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren beruht auf § 3 Abs. 2 Z 2 Eurogesetz, BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 5. Juli 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2000140123.X00

**Im RIS seit**

06.08.2004

**Zuletzt aktualisiert am**

17.12.2012

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