

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/16 2000/14/0119

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.09.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

82/04 Apotheken Arzneimittel;

## Norm

ApG 1907 §46;

EStG 1988 §6 Z2;

EStG 1988 §7 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der T OHG in W, vertreten durch Prunbauer, Peyrer-Heimstätt und Romig, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Mahlerstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 5. Mai 2000, Zl. RV/232-15/19/98 und RV/288-15/19/98, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer 1991 bis 1993) sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine OHG. Sie betreibt eine Apotheke. Im Jahr 1991 erwarb Mag. Marianne T vom Gesellschafter Mag. Richard S einen Gesellschaftsanteil an der Beschwerdeführerin (im Ausmaß von 10%) um den Kaufpreis von 1 Mio S. In der für Mag. Marianne T erstellten Ergänzungsbilanz zur Bilanz der Beschwerdeführerin wurde ausgewiesen:

"Firmenwert

Kaufpreis 1/10 Apotheke Anteil    1.000.000,--

- Kapital I    -80.000,--

920.000,--

Normalabschreibung -61.333,--

858.667,--"

Wie sich aus der Darstellung in der Ergänzungsbilanz ergibt, schrieb die Beschwerdeführerin einen "Firmenwert", den sie aus der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem in der Hauptbilanz ausgewiesenen Kapital (welches dort allerdings nicht mit 80.000 S, sondern mit 200.000 S ausgewiesen ist) errechnete, auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren ab.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass der von Mag. Marianne T entrichtete Kaufpreis, soweit er das in der Hauptbilanz ausgewiesene Kapital (vom Prüfer mit 80.000 S angegeben) übersteige, einerseits auf ein Mietrecht und andererseits auf eine - nicht abschreibbare - Apothekenkonzession entfalle. Er errechnete den Wert der (anteiligen) Apothekenkonzession mit 644.343 S und jenen des (anteiligen) Mietrechts mit 275.657 S. In Tz 15 des BP-Berichtes ist ausgeführt, entsprechend den Auskünften des bevollmächtigten Steuerberaters, demzufolge der Kapitalisierung des Mietrechts ein 20-jähriger Zeitraum zugrunde gelegt worden sei, habe die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit 20 Jahren angenommen werden müssen.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen, nahm die Verfahren betreffend Gewinnfeststellung sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 wieder auf und erließ geänderte Sachbescheide.

In der Berufung gegen diese Bescheide wandte die Beschwerdeführerin ein, es lägen keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor, sodass die Wiederaufnahme der Verfahren unzulässig sei. Zudem sei die Apothekenkonzession ein abschreibbares Wirtschaftsgut. Weiters wird ausgeführt: "Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist ein Mietrecht auf 10 Jahre abzuschreiben."

In der - der Beschwerdeführerin vorgehaltenen - Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wird u.a. ausgeführt, das Mietrecht basiere auf einem auf unbestimmte Zeit geschlossenen Vertrag. Im Betriebsprüfungsverfahren seien Berechnungsgrundlagen vorgelegt worden, nach denen der Kapitalisierung des Mietrechts ein Zeitraum von 20 Jahren zugrunde liege. Aus diesem Grund sei die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit 20 Jahren angenommen worden.

Zur Berechnung des Wertes der Apothekenkonzession wird ausgeführt:

"Geht man davon aus, dass der Pro-Kopf-Heilmittelverbrauch in Österreich ca. S 2.224,-- excl. Umsatzsteuer beträgt, so ergibt sich für 5500 zu versorgende Personen ein geschützter Umsatz von S 12.232.000,--. Dieser ist in weiterer Folge um 25 % - abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien - zu kürzen. Da in objektiver Weise die Ermittlung eines diesen Mindestumsatz entsprechenden Reingewinnes nicht möglich ist, bietet sich als Grundlage für die Ermittlung des Konzessionswertes der Pachterlös an, der für diesen Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen wäre, d.s. unter Zugrundelegung der Pachtrichtzinssätze der österreichischen Apothekerkammer bei einer konkret gegebenen Verteilung von 78,3 % Krankenkassenerlöse und 21,7 % Privaterlöse (fiktive Pacht für Krankenkassenumsätze S 456.661,-- und Privatumsätze S 230.106,--) S 686.767,--. Kürzt man diesen fiktiven Pachterlös in weiterer Folge im Schätzungswege um 25 % für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verpachtung, so ergibt sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von S 515.075,--. Dieser ist sodann um 25 % - abgeleitet aus Drogerien - zu kürzen, so dass eine ewige Rente unter Zugrundelegung eines 6 %igen Abzinsungszinssatzes zu kapitalisieren und als Konzessionswert zum Ansatz gebracht werden kann. Hiedurch ergibt sich ein Konzessionswert in Höhe von S 6.443.433,-- für den veräußerten Anteil von 10 % sind das S 644.343,--."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Betriebsprüfer habe im Betriebsprüfungsbericht festgestellt, dass der von Mag. Marianne T entrichtete Kaufpreis u.a. auch auf ein Mietrecht entfalle. Dem Finanzamt sei vorher, nämlich bei Erlassung der entsprechenden Bescheide, nicht bekannt gewesen, dass der in der Bilanz als Firmenwert ausgewiesene Betrag neben dem Konzessionswert auch ein Mietrecht

enthalte. Diese Tatsache, dass auch ein Mietrecht enthalten sei, sei neu hervorgekommen. Sie führe (im Hinblick auf die Nutzungsdauer von 20 Jahren) zu im Spruch anders lautenden Bescheiden. Auf diese neu hervorgekommene Tatsache könne daher die Wiederaufnahme der Verfahren gestützt werden.

Die Berufung bringe auch vor, dass ein Mietrecht auf 10 Jahre abzuschreiben sei. Dem halte die belangte Behörde entgegen, dass, wenn ein Mietrecht auf unbestimmte Zeit vereinbart sei, die Abschreibung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer vorzunehmen sei. Wie der Prüfer in seinem Bericht ausführe, habe er die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit 20 Jahren angenommen, weil der Steuerberater der Beschwerdeführerin die Auskunft gegeben habe, der Kapitalisierung des Mietvorteiles liege ein Zeitraum von 20 Jahren zu Grunde. Der Betriebsprüfer habe in seiner Stellungnahme zur Berufung der Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass das Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer geschlossen sei und Kündigungsschutz genieße. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei nach Ansicht des Prüfers bei der gegebenen Sachlage mit 20 Jahren anzunehmen. Gründe, die für eine zehnjährige Nutzungsdauer sprächen, seien im Prüfungsverfahren nicht hervorgekommen. Die Beschwerdeführerin sei diesen Ausführungen in der Stellungnahme des Betriebsprüfers nicht entgegengetreten. Die belangte Behörde könne sohin die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit 20 Jahren nicht als rechtswidrig erkennen.

Bei der Apothekenkonzession handle es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, ausgeführt, Konzessionen 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 Apothekenkonzession liege aber insofern eine Ausnahme vor, als der Erwerb einer Konzession 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 Konzession einer bereits bestehenden Apotheke (immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens) komme eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzession 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. Der Prüfer habe sowohl im Betriebsprüfungsbericht wie auch in seiner Stellungnahme zur Berufung genau dargelegt, wie er den anteiligen Konzessionswert berechnet habe. Diesen Berechnungen sei die Beschwerdeführerin in der Berufung nicht entgegengetreten. Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung habe sie sich nicht geäußert. Die belangte Behörde beurteile die Apothekenkonzession als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut und finde keinen Anlass, von der vom Finanzamt vorgenommenen Berechnung des anteiligen Konzessionswertes abzugehen.

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

Nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht hat der Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt, dass der in der Ergänzungsbilanz für Mag. Marianne T aktivierte Kaufpreis zum Teil auf ein Mietrecht (anteilige Anschaffungskosten eines Mietrechtes) entfalle, und diesem Mietrecht ein auf 20 Jahre kapitalisierter Mietvorteil zugrundeliege, weshalb die Abschreibung der darauf entfallenden Anschaffungskosten auf einen Zeitraum von 20 Jahren (bislang waren die Anschaffungskosten dem Firmenwert zugeordnet und einer Abschreibung auf 15 Jahre zugeführt worden) vorzunehmen sei.

Die Beschwerdeführerin wandte sich in ihrer Berufung nicht gegen diese das Mietrecht betreffenden Feststellungen. Die der Beschwerdeführerin vorgehaltene Stellungnahme des Betriebsprüfers zu ihrer Berufung enthält ebenfalls entsprechende Ausführungen zum Mietrecht. Auch diesen Ausführungen ist die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht entgegengetreten. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid in sachverhältnismäßiger Hinsicht von einem solchen Mietrecht und von auf dieses Mietrecht entfallenden Anschaffungskosten (resultierend aus den von Mag. Marianne T bezahlten Kaufpreis) ausgegangen ist.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen erweisen sich die das Mietrecht betreffenden Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht keineswegs als "nicht nachvollziehbar", ist doch klar von Feststellungen betreffend einen kapitalisierten Mietvorteil die Rede.

Anders als die Beschwerdeführerin meint, ist es nicht entscheidend, ob das Mietgrundstück bebaut war oder nicht, ob ein allfälliges Gebäude mit öffentlichen Mitteln errichtet worden ist oder ob gesetzliche Mietzinsbeschränkungen zur Anwendung kommen. Entscheidend ist vielmehr, dass der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht (und in der Stellungnahme zur Berufung) einen Mietvorteil (für einen 20 jährigen Zeitraum) festgestellt hat und die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren dieser Feststellung nicht entgegengetreten ist. Das Beschwerdevorbringen, es gäbe keinen Mietvorteil, das Mietrecht sei solcherart nicht bewertbar, erweist sich als eine für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unbeachtliche Neuerung. Den Beschwerdeeinwendungen gegen die Höhe der Anschaffungskosten für das Mietrecht ist entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren die betreffenden Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes nicht bekämpft hat.

Entgegen den Ausführungen in der Replik der Beschwerdeführerin auf die Gegenschrift der belangten Behörde liegt in der mit der Berufung vorgenommenen Bekämpfung der Wiederaufnahme der Verfahren nicht eine Instreitstellung der Bewertung des Mietrechtes, zumal die Berufung ausdrücklich vom Ansatz eines Mietrechtes ausgeht und zu diesem Punkt nur einwendet, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge wären die Anschaffungskosten des Mietrechtes auf einen Zeitraum von zehn Jahren abzuschreiben.

Auf Grund der Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde betreffend den 20 jährigen Mietvorteil kann der belangten Behörde auch nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Annahme des Finanzamtes über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Sinn des § 7 Abs. 1 EStG von 20 Jahren bestätigt hat. Die Nutzungsdauer eines Mietrechtes ist durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt; auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverhältnissen abzustellen (vgl. sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 99/15/0255).

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.

Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie in den Feststellungen des Betriebsprüfers, wonach ein Teil des von Mag. Marianne T geleisteten Kaufpreises auf ein Mietrecht entfällt, im Zusammenhang mit den Feststellungen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dieses Mietrechtes, wie sie im Betriebsprüfungsbericht festgehalten sind, eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO erblickt hat.

Nach den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde entfällt ein weiterer Teil des von Mag. Marianne T geleisteten Kaufpreises auf den Erwerb einer Apothekenkonzession. Die Beschwerde wendet sich auch gegen die Rechtsauffassung der belangten Behörde, wonach es sich bei der Apothekenkonzession um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handle. Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Apothekenkonzession sei Teil des Firmenwertes, weshalb ein Anwendungsfall des § 6 Z 1 EStG (Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen) vorliege. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, auf welches sich die belangte Behörde stütze, sei nicht einschlägig. Es habe nämlich den Pächter einer Apotheke betroffen, welcher nachträglich vom Eigentümer eine Realkonzession erworben habe. Solcherart sei in jenem Beschwerdefall der Erwerb eines Firmenwertes auszuschließen gewesen. Gehe man davon aus, dass eine Apotheke durchschnittlich 7100 Personen versorge, so sei der durch die Konzession bewirkte Schutz gering, zumal eine Schutzwirkung erst dann eintrete, wenn sich die Anzahl der von einer bestehenden Apotheke zu versorgenden Personen durch die Neuerrichtung einer Apotheke auf weniger als 5500 zu versorgende Personen vermindere. In Deutschland betreue eine Apotheke durchschnittlich 4000 Personen; die Schutzwirkung in Österreich ergebe sich daher nur aus der Differenz von 1500 Personen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich schon mehrfach zur Frage der Absetzbarkeit des in der Konzession einer öffentlichen Apotheke bestehenden Wirtschaftsgutes nach der Rechtslage seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 geäußert (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Februar 2003, 97/13/0155, vom 26. Juli 2000, 2000/14/0111 und vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141). Er vertrat dabei die Ansicht, bei einer Konzession für eine Apotheke liege insofern eine

Ausnahme von der Regel vor, wonach mit dem Firmenwert Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters derart verbunden wären, dass sie dessen Schicksal bei der Beurteilung ihrer Absetzbarkeit teilen, als der Erwerb einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke von einer umfangreichen Bedarfsprüfung abhängig ist. Dadurch wird bestehenden Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung geboten, während für die Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen sind. Daher kommt der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzession als vom Firmenwert gesondertes Wirtschaftsgut angesehen werden kann. Die Konzession stellt ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, welches keiner Abnutzung unterliegt.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich auch im Beschwerdefall nicht dazu veranlasst, von dieser Rechtsansicht abzugehen. Apothekenkonzessionen sind, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist ein solches Wirtschaftsgut auch dann anzusetzen, wenn der Erwerber nicht bereits vorher einen Pachtbetrieb geführt hat. Dass mit der Apothekenkonzession ein Schutz vor Konkurrenzierung verbunden ist, wird in der Beschwerde dem Grunde nach nicht bestritten.

Zur Frage der Bewertung der Apothekenkonzession bringt die Beschwerdeführerin vor, die Heranziehung von Pachtrichtzinssätzen sei kein geeignetes Mittel zur Errechnung des auf die Apothekenkonzession entfallenden Teil des Kaufpreises. Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt, zumal nicht dargetan wird, wie nach Ansicht der Beschwerdeführerin die Berechnung vorzunehmen sei und dass sich bei einer anderen Art der Berechnung ein niedrigerer Wert ergeben hätte. Überdies hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren den Wert nicht konkret gerügt.

Auch mit dem Beschwerdevorbringen, bei der Berechnung des Wertes der Apothekenkonzession sei ein Abschlag von 25 % vorgenommen worden, dieser Abschlag sei allerdings nicht begründet worden, wird keine Verletzung subjektiver Rechte aufgezeigt. Ohne den betreffenden Abschlag entfielen ein höherer Teil des Kaufpreises auf die Apothekenkonzession, ein größerer Teil des Kaufpreises wäre daher nicht im Wege der AfA absetzbar.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 16. September 2003

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

ECLI:AT:VWGH:2003:2000140119.X00

#### **Im RIS seit**

15.10.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)