jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/1/25 94/14/0141

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.01.2000

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
82/04 Apotheken Arzneimittel

Norm

ApG 1907 §46
EStG 1988 §8 Abs3

Beachte

Besprechung in:SWK 2000, S 379 - S 382;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des G S in O, vertreten durch Schönherr, Barfuß, Torggler & Partner, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Tuchlauben 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 27. Dezember 1993, 8/46/2-BK/S-1993, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Ob einer Liegenschaft in Oberösterreich war seit dem Jahr 1902 angemerkt, diesem Haus stehe die Apothekersgerechtigkeit in radizierter Eigenschaft (idF: Realkonzession) zu. Der Eigentümer der Liegenschaft war nicht berechtigt, eine Apotheke zu führen, weswegen er diese stets verpachtet hatte.

Am 26. August 1981 pachtete der Beschwerdeführer, der seinen Gewinn gemäß§ 4 Abs 1 EStG ermittelt, die Apotheke und erwarb die vom vorigen Pächter angeschafften Wirtschaftsgüter. Da der vom Beschwerdeführer an den vorigen Pächter insgesamt bezahlte Betrag in den Teilwerten der erworbenen Wirtschaftsgüter keine Deckung fand, wies er unter den Aktiva einen nicht abschreibbaren Firmenwert von rund 160.000 S aus.

Mit Kaufverträgen vom 23. Juni 1989 erwarb der Beschwerdeführer sowohl die Liegenschaft um rund 2,1 Mio S als auch

die Realkonzession um 5 Mio S, worauf das Pachtverhältnis erlosch. Trotz diesbezüglicher Ausführungen im

Kaufvertrag über die Realkonzession (idF nur mehr: Kaufvertrag) erwarb der Beschwerdeführer keine Apothekeneinrichtung. Im Kaufvertrag wurde ua festgehalten, der Verkäufer übernehme keine Haftung für Umfang und Erträge des Kaufgegenstandes, also des Apothekenbetriebes (richtig wohl: Apothekenunternehmens iSd § 46 Abs 2 ApG), weil der Käufer diesen seit Jahren betrieben habe und ihm daher die wirtschaftlichen Verhältnisse bekannt seien.

Der Beschwerdeführer aktivierte unter dem Titel Apothekenkonzession den für den Erwerb der Realkonzession bezahlten

Betrag, wobei er von einer Nutzungsdauer von 15 Jahren ausging,

und

machte die dementsprechende AfA geltend.

Das Finanzamt vertrat den Ausführungen in einem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht folgend die Ansicht, die Realkonzession könne als bewertungsfähiges Wirtschaftsgut und unternehmenstragendes Element nicht dem Firmenwert gleichgestellt werden. Die Realkonzession sei im Gegensatz zum Firmenwert daher nicht abnutzbar. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die Realkonzession spätestens mit Ablauf des Jahres 1994 in eine Personalkonzession umgewandelt werden müsse (vgl BGBl Nr 502/1984, Art II), weil auch eine Personalkonzession iSd § 9 ApG zwar nicht an eine bestimmte Liegenschaft, jedoch an ein bestimmtes Gebiet gebunden sei.

Dagegen wandte der Beschwerdeführer ein, er habe entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht bloß die Realkonzession, sondern auch

die Apotheke erworben. Dies ergebe sich aus den vertraglichen Bestimmungen über den Ausschluss der Haftung für Umfang und Erträge

des Kaufgegenstandes Da keine nennenswerten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorhanden gewesen seien, habe er den Kaufpreis von 5 Mio S als Firmenwert aktiviert und gemäß § 8 Abs 3 EStG 1988 abgesetzt. Nach den von der Österreichischen Apothekerkammer herausgegebenen Richtlinien errechne sich der Firmenwert einer Apotheke retrograd aus dem kapitalisierten durchschnittlichen Unternehmensertrag nach Abzug der Verzinsung des Gesamtkapitals zum

Substanzwert. Der Firmenwert beinhalte ua auch den Wert der Konzession, wobei jedoch für diese ein getrennter Wertansatz unzulässig sei. Abgesehen davon, dass ein getrennter Wertansatz für

die Konzession unzulässig sei, sei im Kaufvertrag außer einer eindeutig unzutreffenden Wortwahl kein Anhaltspunkt für den ausschließlich beabsichtigten Erwerb der Realkonzession enthalten. Die Konzession für eine Apotheke könne nur gemeinsam mit anderen, deren Betrieb dienenden Wirtschaftsgütern veräußert werden, weswegen die Konzession einen Teil des Firmenwertes darstelle.

Eine

Realkonzession könne im Gegensatz zu einer Personalkonzession auch von einem Nichtapotheker erworben werden. Allerdings müsse eine Realkonzession spätestens mit Ablauf des Jahres 1994 in eine Personalkonzession umgewandelt werden, weswegen der Erwerb einer Realkonzession im Jahr 1989 durch einen Nichtapotheker, dem keine Personalkonzession erteilt werden dürfe, wirtschaftlich sinnlos wäre. Er habe daher ungeachtet der Frage, ob er bloß eine Realkonzession erworben habe, die Apotheke als solche erworben, wobei nur auf seinen Antrag die Realkonzession in eine Personalkonzession umgewandelt werden könne. Es sei schließlich nicht einzusehen, weswegen beim Erwerb einer Apotheke mit einer Personalkonzession die Absetzung des Firmenwertes im Gegensatz zum Erwerb einer solchen mit Realkonzession zulässig sein sollte. Sollte jedoch der Wert der Realkonzession in den Streitjahren nicht

gemäß § 8 Abs 3 EStG 1988 absetzbar sein, müsste deren Wert mit Ablauf des Jahres 1994 vollständig abgeschrieben werden. Denn kraft

Gesetzes habe eine Realkonzession mit diesem Zeitpunkt zu bestehen aufgehört.

In der mündlichen Verhandlung gab der Beschwerdeführer bekannt, der Preis für die Übernahme der Apotheke sei nicht nach den von der Österreichischen Apothekerkammer herausgegebenen Richtlinien berechnet, sondern frei

vereinbart worden. Es wäre nicht möglich gewesen, eine "neue" Personalkonzession zu erhalten, weil der Einzugsbereich der Apotheke iSd vorzunehmenden Bedarfsprüfung zu gering sei. Die Personalkonzession sei auf seinen

Antrag im Jahr 1991 auf Grund der bereits bestehenden Realkonzession erteilt worden. Er habe ungeachtet der Formulierung im Kaufvertrag nicht bloß die Realkonzession, sondern stets auch die Apotheke erwerben wollen.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid weist die belangte Behörde zunächst darauf hin, dass der Beschwerdeführer die Apotheke bereits

seit dem Jahr 1981 als Pächter betrieben habe, alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Ausnahme des Geschäftslokales in seinem Eigentum gestanden seien und der vorhandene Kundenstock von ihm bzw dem vorigen Pächter geschaffen worden sei. Der Beschwerdeführer habe zu Beginn seiner Tätigkeit für den Firmenwert rund 160.000 S bezahlt. Es sei schwer vorstellbar, dass für ein Wirtschaftsgut, auch wenn es so schwer greifbar sei wie der Firmenwert, zweimal Beträge aufgewendet würden. Unter Berücksichtigung der unbestrittenen Tatsache, dass der Beschwerdeführer mit dem Kaufvertrag keine körperlichen Wirtschaftsgüter erworben habe, gelangte die belangte Behörde zur Ansicht, er habe bloß die Realkonzession erworben. Bei einer Konzession handle es sich nach Lehre und Rechtsprechung um ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut, das einer eigenständigen Bewertung zugänglich und entgeltlich (Zahlung für die Zurücklegung der Konzession) erworben werden könne, wobei es unerheblich sei, ob

der bloße Erwerb einer Konzession rechtlich zulässig sei. Das selbstständig zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgut Konzession könne daher nicht gemäß § 8 Abs 3 EStG 1988 abgesetzt werden. Vielmehr sei zu prüfen, ob eine Konzession der Abnutzung unterliege. Der Beschwerdeführer habe eine Konzession für eine Apotheke in Form einer Realkonzession erworben. Derartige Konzessionen seien, falls sie nicht in eine Personalkonzession umgewandelt würden, mit Ablauf des Jahres 1994 erloschen, weswegen eine Realkonzession ab diesem Zeitpunkt wertlos sei. Jede Realkonzession könne aber auf Antrag eines Apothekers in eine Personalkonzession umgewandelt werden, wobei die ansonsten vorzunehmende Bedarfsprüfung entfalle. Mit der rechtskräftigen Erteilung der Personalkonzession erlösche die Realkonzession. Auf Antrag des Beschwerdeführers sei die Realkonzession im Jahr 1991 in

eine Personalkonzession umgewandelt worden, wodurch die (neue) Personalkonzession lückenlos und inhaltlich unverändert an die (alte) Realkonzession angeschlossen habe. Mit dem Kauf der Realkonzession habe der Beschwerdeführer somit das Recht zu deren Umwandlung in eine Personalkonzession erworben. Am Umfang des erworbenen Rechtes zur Führung der Apotheke habe sich jedoch nichts

geändert, weswegen die Konzession als firmenwertähnliches Wirtschaftsgut keiner Abnutzung unterliege, somit nicht absetzbar sei, was sich auch daraus ergebe, dass eine einmal erworbene Konzession für eine Apotheke etwa durch Zurücklegung zu Gunsten einer bestimmten Person "verkauft" oder verpachtet werden dürfe (vgl § 17 ApG).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des

Eigentums und Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz behauptet worden ist, mit Beschluss vom 27. September 1994, B 467/94-3, ab, wobei er zur Begründung im Wesentlichen ausführte, im Hinblick auf die unterschiedliche "Abnutzbarkeit" von Firmenwert

und Konzession (deren Wert erhalten bleibe) ließe das Vorbringen der Beschwerde die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie - unter dem Blickwinkel der vom Verfassungsgerichtshof wahrzunehmenden Rechtsverletzungen - keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe, und trat sie gemäß Art 144 Abs 3 B-VG antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof ab.

Über die gemäß § 34 Abs 2 VwGG ergänzte Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides behauptet wird, hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Beschwerdeführer behauptet zunächst, er habe mit dem Kaufvertrag nicht bloß die Realkonzession, sondern auch die Apotheke übernommen. Die bloße Übertragung der Realkonzession wäre nämlich nach § 46 Abs 2 ApG unzulässig gewesen, weil eine neue Konzession für den Fortbetrieb einer bereits bestehenden Apotheke nur erteilt werden dürfe, wenn der Behörde nachgewiesen werde, dass

die Apotheke tatsächlich an den Konzessionwerber übertragen worden sei. Der Erwerber einer Realkonzession bedürfe zwar keiner Konzession, wohl aber einer Genehmigung der Behörde. Diese werde jedoch nur erteilt, wenn sowohl die Realkonzession als auch die Apotheke als solche erworben worden seien.

Diese Behauptung steht im Widerspruch zum von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegten unbestrittenen Sachverhalt. Im Kaufvertrag ist zwar festgehalten, der Beschwerdeführer übernehme die Realkonzession zuzüglich der bestehenden Apothekeneinrichtung laut einer einen Bestandteil dieses Vertrages bildenden Inventarliste. Eine Apothekeneinrichtung

ist jedoch vom Beschwerdeführer nicht erworben und daher auch keine

Inventarliste erstellt worden. Der Verkäufer hat auch niemals eine Apotheke betrieben, weswegen der Beschwerdeführer auch kein Apothekenunternehmen übernommen hat. In Ansehung des Apothekenunternehmens war nicht der Verkäufer, sondern der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages Unternehmer und konnte daher als bereits seit Jahren unternehmerisch tätiger Apotheker nicht das Apothekenunternehmen, sondern bloß die Realkonzession und das Geschäftslokal erwerben. Bei dieser Sachlage kommt dem Umstand keine Bedeutung mehr zu, dass

gemäß § 46 Abs 2 ApG der Erwerb einer Konzession nur möglich ist, wenn auch das gesamte Apothekenunternehmen an den Konzessionswerber

übergangen ist, weil das Apothekenunternehmen bereits seit dem Jahr

1981 vom Beschwerdeführer betrieben worden ist. Die Konzession wurde auch tatsächlich auf den Beschwerdeführer übertragen. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie zu dem Schluss gelangt ist, der Beschwerdeführer habe mit dem Kaufvertrag über den Betrag von 5 Mio S bloß die Realkonzession erworben.

Mit der Behauptung, nach den von der Österreichischen Apothekerkammer herausgegebenen Richtlinien dürfe niemals ein eigenes Entgelt für den Erwerb der Konzession bezahlt werden, zeigt

der Beschwerdeführer nicht auf, dass in seinem Fall mit dem Betrag von 5 Mio S andere Wirtschaftsgüter als die Realkonzession erworben

worden wären. Denn es ist abgabenrechtlich irrelevant, ob ein Verhalten, das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten (hier: allenfalls gegen die von der Österreichischen Apothekerkammer herausgegebenen Richtlinien) verstößt (vgl § 23 Abs 2 BAO). Gerade die Möglichkeit,

eine Realkonzession ohne vorzunehmende (umfangreiche) Bedarfsprüfung iSd § 10 ApG in eine Personalkonzession umzuwandeln,

spricht für die Ansicht der belangten Behörde, der Betrag von 5 Mio S sei bloß für den Erwerb der Realkonzession bezahlt worden, wozu noch kommt, dass der Beschwerdeführer den für den Erwerb der Realkonzession bezahlten Betrag unter dem Titel Apothekenkonzession

aktiviert hat.

Wie der Beschwerdeführer zu Recht ausführt, sind Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen, die die gewerberechtlichen Grundlagen eines Unternehmens bilden, auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters in der Regel mit dem Firmenwert derart verbunden, dass sie dessen Schicksal bei der Beurteilung ihrer Absetzbarkeit teilen. Bei einer Konzession für eine Apotheke liegt aber insoferne eine Ausnahme vor, als der Erwerb einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke - wie bereits ausgeführt - von einer (umfangreichen) Bedarfsprüfung abhängig ist,

wodurch bestehenden Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung geboten wird, während für die Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen sind (vgl § 46 ApG). Der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immaterielles

Wirtschaftsgut des Anlagevermögens kommt daher eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzession nicht zwangsläufig untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes (vgl das hg Erkenntnis vom 5. April 1978, 664, 892/77, Slg Nr 5242/F, betreffend eine "Reisebürovollkonzession" nach der Rechtslage vor der GewO 1973) und damit absetzbar ist. Vielmehr stellt diese Konzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar,

das keiner Abnutzung unterliegt. Denn anders als bei sonstigen Unternehmen kommt bei Apotheken der Konzession auf Grund der darauf

beruhenden weit gehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zu. Dass Konzessionen

für Apotheken wirtschaftlich verwertbar sind und auch verwertet werden, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe vom Veräußerer auch einen Kundenstock erworben, stellt eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung dar und widerspricht überdies der Aktenlage.

Der Beschwerdeführer behauptet, die unterschiedliche steuerliche Behandlung eines Firmenwertes und einer Konzession sei verfassungswidrig, führt jedoch hiezu nichts Konkretes aus. Diesbezüglich genügt es, auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im bereits erwähnten Beschluss vom 27. September 1994, B 467/94-3, zu verweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich im Übrigen nicht veranlasst, auf vom Beschwerdeführer fiktiv vorgetragene Sachverhalte und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen einzugehen, weil für seine Entscheidung kein fiktiver, sondern nur der dem Beschwerdeverfahren zugrunde liegende Sachverhalt maßgeblich ist.

Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen,

wenn sie die Aufwendungen des Beschwerdeführers für den Erwerb der Realkonzession nicht im Weg der AfA steuerlich berücksichtigt, sondern als nicht abnutzbares, einer eigenständigen Bewertung zugängliches Wirtschaftsgut angesehen hat.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 25. Jänner 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1994140141.X00

Im RIS seit

18.12.2019

Zuletzt aktualisiert am

18.12.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at