

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.07.2000

Geschäftszahl

2000/14/0111

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der F-C KG in L, vertreten durch Sattlegger, Dorninger, Steiner & Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Figulystraße 27, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 13. April 2000, RV552/1-6/1999 und RV646/1-6/2000, betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG betreibt seit 1990 eine Apotheke. Mit Kaufvertrag vom 14. Juli 1989 erwarb sie dafür per 1. Jänner 1990 um den Preis von 19 Mio. S plus Umsatzsteuer von der Witwe eines Apothekers (im Folgenden: Witwe) die Berechtigung, die Apotheke in L gemäß § 15 Abs. 2 ApG fortzubetreiben. Die Verkäuferin ist als Witwe Inhaberin der Berechtigung zum Fortbetrieb der Apotheke gewesen, für die ihrem verstorbenen Ehemann 1949 die Konzession erteilt worden war. Das Apothekenunternehmen ist seit 1972 an den Vater der Komplementärin der Beschwerdeführerin verpachtet gewesen.

Zum 1. Jänner 1990 wurde der Beschwerdeführerin von der Witwe eine Rechnung über die Veräußerung des Apothekenrechtes betreffend die konkrete Apotheke gestellt. Ebenfalls zum 1. Jänner 1990 legte der bisherige Pächter (Vater der Komplementärin der Beschwerdeführerin) der Beschwerdeführerin Rechnungen über die Lieferung der Apothekeneinrichtung und des Warenbestandes (rd. 1,1 Mio. S plus Umsatzsteuer). Das Geschäftslokal mietete die Beschwerdeführerin von einem gemeinnützigen Wohnungsunternehmen.

Die Beschwerdeführerin aktivierte den Betrag von 19 Mio. S zum 1. Jänner 1990 unter der Bezeichnung "Firmenwert" unter Beifügung des Namens der Witwe und schrieb ihn unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 15 Jahren ab.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde im Instanzenzug die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1998 vorgenommen. Dabei wurde die Apothekenkonzession als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut angesehen und somit die AfA für den an die Witwe gezahlten Betrag nicht anerkannt. In der Bescheidbegründung wird zunächst dargestellt, dass in den Jahren 1990 bis 1998 der Gehaltskassenumsatz kontinuierlich von 12,7 Mio. S auf 21,2 Mio. S, der "Privatumsatz 20%" von 4,05 Mio. S auf 5,98 Mio. S und der "Privatumsatz 10%" von 320.000 S auf 730.000 S angestiegen sei. Sodann wird ausgeführt, es sei strittig, ob mit dem Betrag von 19 Mio. S ein abnutzbares oder ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut angeschafft worden sei. Nach § 10 ApG sei eine Konzession für eine neu zu errichtende öffentliche Apotheke nur bei Bestehen eines entsprechenden Bedarfs zu erteilen. Es werde daher bei Erteilung einer Apothekenkonzession auf bereits bestehende Apotheken Rücksicht genommen. Dieser durch die Apothekenkonzession weitgehend gewährleistete Schutz vor Konkurrenzierung bewirke eine weit gehende Umsatzgarantie. Abnutzbarkeit sei nicht anzunehmen, wenn der Wert eines Wirtschaftsgutes nicht auf unternehmerische Initiative, sondern auf Konkurrenzschutz zurückzuführen sei. Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter könnten abnutzbar oder nicht abnutzbar sein. Auf Grund der geschützten Stellung einer Apotheke könne ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut nur dann abschreibbar sein, wenn die persönlichen Leistungen des Rechtsvorgängers über das übliche Ausmaß hinausgegangen wären. Solches sei im Beschwerdefall aber nicht behauptet worden. Es werde auch darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall jährlich drei Viertel der Erlöse auf Krankenkassenrezepte zurückzuführen seien. Die belangte Behörde gelange

zur Auffassung, dass die Zahlung von 19 Mio. S nicht zu einem Firmenwert, sondern - wie es auch eindeutig im Kaufvertrag vom 14. Juli 1989 festgelegt sei - für die Apothekenkonzession geleistet worden sei und daher durch die auf Grund des ApG geschützte Stellung bedingt sei. Apothekenkonzessionen seien vom Firmenwert zu unterscheiden (Hinweis auf Doralt, EStG3, Tz 48 zu § 8; Hofstätter/Reichel, Tz 7 zu § 6 Z. 2 EStG 1988 und Quantschnigg/Schuch, Tz 36 zu § 8). Während der Erwerb einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke von einer umfangreichen Bedarfsprüfung abhängig sei, wodurch bestehenden Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung geboten werde, seien für die Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen. Die Apothekenkonzession sei daher ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut, das keiner Abnutzung unterliege. Dass Konzessionen für Apotheken wirtschaftlich verwertbar seien und auch verwertet würden, sei allgemein bekannt und im Beschwerdefall offensichtlich. Dass die Beschwerdeführerin von der Verkäuferin der Apothekenkonzession auch einen Kundenstock erworben hätte, sei gar nicht behauptet worden. Soweit die Beschwerdeführerin darauf verwiesen habe, dass durch die Annäherung Österreichs an die Europäische Union schon vor dem Beitritt absehbar gewesen sei, dass die Bedarfsprüfung an Bedeutung verlieren werde, werde dem entgegengehalten, dass diesem Umstand für die Streitjahre im Hinblick auf ein nur sehr zäh voranschreitendes Aufweichen der Zugangsbeschränkungen zur Erlangung einer Apothekenkonzession keine Bedeutung zukomme. Der Verfassungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 2. März 1998, G 37/97 u.a., in § 10 ApG die Z. 1 des Abs. 2, Abs. 3 und im Abs. 5 die Wortfolge "3 oder" als verfassungswidrig aufgehoben, weil die Verneinung eines Bedarfs mangels eines Mindestversorgungspotenzials der neuen Apotheke kein im öffentlichen Interesse gebotener Eingriff in das Recht der Erwerbsfreiheit sei. Der Verfassungsgerichtshof habe aber § 10 Abs. 2 Z. 2 und 3 ApG betreffend die Prüfung der Existenzgefährdung bestehender öffentlicher Apotheken durch eine neu zu errichtende Apotheke für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet, weil die klaglose Versorgung der Bevölkerung durch Apotheken mit Heilmitteln im öffentlichen Interesse gelegen sei. Durch diese Aufhebung von Teilen des § 10 ApG sei der Schutz der Apotheken nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass sich auch für das Jahr 1998 keine Abschreibbarkeit der Apothekenkonzession ergebe. Eine Teilwertabschreibung sei zwar grundsätzlich möglich, allerdings obliege es dem die Teilwertabschreibung vornehmenden Unternehmer, den Nachweis für den niedrigeren Teilwert zu erbringen. Dass der Teilwert der Apothekenkonzession zum 31. Dezember 1998 unter den Anschaffungskosten läge und damit eine Teilwertabschreibung geboten wäre, ergebe sich aus den vorliegenden Daten der Jahresabschlüsse nicht.

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

Die Beschwerdeführerin bringt vor, wenn bei Erwerb eines Apothekenunternehmens ein Betrag bezahlt werde, der die tatsächlichen Werte der einzelnen Vermögensgegenstände, wie Warenlager, Grund und Gebäude, Einrichtung, etc, abzüglich der Schulden übersteige, komme dieser als Bilanzposition "Firmenwert" zum Ansatz. Werde eine Apotheke mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör erworben, gehöre dazu auch ein Kundenstock. Der Firmenwert sei stets abschreibbar. Auch Konzessionen teilten auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters das Schicksal der Abschreibbarkeit. Im Übrigen bestimme § 46 Abs. 2 ApG ausdrücklich, dass die Erteilung einer Konzession den Übergang des gesamten Apothekenunternehmens an den Konzessionswerber voraussetze. Zu berücksichtigen sei auch, dass durch Aufhebung eines Teiles des § 10 ApG mit 1. April 1998 der Schutz einer Apotheke vor Konkurrenzierung weitgehend eingeschränkt sei. Zudem könne, da in Deutschland Apotheken ohne Rücksicht auf den Lokalbedarf eröffnet werden könnten, auch in Österreich die Wettbewerbseinschränkung nicht mehr aufrecht bleiben. Im Allgemeinen versuchten Apotheken die sinkenden Gewinnspannen bei Kassenumsätzen durch Umsätze mit nicht rezeptpflichtigen Waren zu kompensieren, seien dabei aber der Konkurrenz der Drogerien, Parfümerien, etc ausgesetzt. Die Ertragslage von Apotheken sinke, weshalb der um 19 Mio. S gekaufte Firmenwert sukzessive an Wert verliere. Der Firmenwert sei daher abschreibbar. Im Übrigen habe die Behörde nicht geprüft, in welchem Umfang der Firmenwert an Wert verloren habe.

Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass beim Erwerb eines Betriebes ein Firmenwert zum Ansatz kommt, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva des Betriebes übersteigt. Allerdings zählt die Apothekenkonzession zu diesen (anderen) erworbenen Aktiva.

Im gegenständlichen Fall kommt dazu, dass die belangte Behörde unbedenklich davon ausgehen durfte, dass die Beschwerdeführerin der Witwe des seinerzeitigen Apothekers nur deshalb Zahlungen geleistet hat, um die Apothekenkonzession zu erhalten, und dass die Beschwerdeführerin die weiteren für den Betrieb der Apotheke verwendeten Wirtschaftsgüter von anderen Personen erworben hat.

Den Ausführungen im angefochtenen Bescheid, dass im Verwaltungsverfahren kein Vorbringen erstattet worden sei, wonach auch ein Kundenstock gekauft worden wäre, tritt die Beschwerde nicht entgegen. Es wird nicht behauptet, dass ein Vorbringen betreffend den Kundenstock bereits im Verwaltungsverfahren erstattet worden wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem Einkommensteuer 1989 und 1990 betreffenden Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141, ausgesprochen, der Apothekenkonzession komme die Eigenschaft eines immateriellen Wirtschaftsgutes zu, das nicht untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes sei. Diese Beurteilung erfolge im Hinblick darauf, dass der Erwerb einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke von einer (umfangreichen) Bedarfsprüfung abhängig sei, wodurch bestehenden Apotheken Schutz vor Konkurrenzierung

geboten werde, während für die Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke nur bestimmte Formerfordernisse zu erfüllen seien. Die Apothekenkonzession stelle ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliege. 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 seien und auch verwertet würden, bedürfe keiner weiteren Ausführungen.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch den Beschwerdefall nicht zu einem Abgehen von seiner Rechtsprechung veranlasst. Wie sich die Rechtslage in Deutschland zur Frage der Eröffnung einer Apotheke auf die Konkurrenzsituation in Österreich auswirkt, zeigt die Beschwerde nicht auf. Der Verwaltungsgerichtshof vermag auch nicht zu erkennen, dass die Regelung des § 46 Abs. 2 ApG der Beurteilung der Apothekenkonzession als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut entgegenstehe.

Mit Erkenntnis vom 2. März 1998, Slg 15.103, hat der Verfassungsgerichtshof in § 10 ApG die Ziffer 1 des Abs. 2, den Abs. 3 und in Abs. 5 die Wortfolge "3 oder" als verfassungswidrig aufgehoben. Damit wurde lediglich die Regelung beseitigt, wonach ein Bedarf (als Voraussetzung für die Erteilung einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke) auch dann nicht bestehe, wenn die Zahl der von der künftigen Betriebsstätte der neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke aus zu versorgenden Personen weniger als 5.500 beträgt.

Nach der Aufhebung lautet § 10 ApG wie folgt:

"(1) Die Konzession für eine neu zu errichtende öffentliche Apotheke ist zu erteilen, wenn

1. in der Gemeinde des Standortes der öffentlichen Apotheke ein Arzt seinen ständigen Berufssitz hat und
2. ein Bedarf an einer neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke besteht.

(2) Ein Bedarf besteht nicht, wenn

1. (Anm.: aufgehoben durch VfGH, BGBl. I Nr. 53/1998)
2. die Entfernung zwischen der künftigen Betriebsstätte der neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke und der Betriebsstätte der nächstgelegenen bestehenden öffentlichen Apotheke weniger als 500 m beträgt oder
3. die Zahl der von der Betriebsstätte einer der umliegenden bestehenden öffentlichen Apotheken aus weiterhin zu versorgenden Personen sich infolge der Neuerrichtung verringert und weniger als 5 500 betragen wird.

(3) (Anm.: aufgehoben durch VfGH, BGBl. I Nr. 53/1998)

(4) Zu versorgende Personen gemäß Abs. 2 Z 1 sind die ständigen Einwohner aus einem Umkreis von vier Straßenkilometern von der Betriebsstätte der bestehenden öffentlichen Apotheke, die auf Grund der örtlichen Verhältnisse aus dieser bestehenden öffentlichen Apotheke weiterhin zu versorgen sein werden.

(5) Beträgt die Zahl der ständigen Einwohner im Sinne der Abs. 4 weniger als 5 500, so sind die auf Grund der Beschäftigung, der Inanspruchnahme von Einrichtungen und des Verkehrs in diesem Gebiet zu versorgenden Personen bei der Bedarfsfeststellung zu berücksichtigen.

(6) Die Entfernung gemäß Abs. 2 Z 2 darf ausnahmsweise unterschritten werden, wenn es besondere örtliche Verhältnisse im Interesse einer ordnungsgemäßen Arzneimittelversorgung der Bevölkerung dringend gebieten.

(7) Zur Frage des Bedarfes an einer neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke ist ein Gutachten der österreichischen Apothekerkammer einzuholen. Soweit gemäß § 29 Abs. 4 und 5 Ärzte betroffen sind, ist auch ein Gutachten der Österreichischen Ärztekammer einzuholen."

Im genannten Erkenntnis vertrat der Verfassungsgerichtshof die Meinung, dass Regelungen, die im Bereich der Heilmittelversorgung der Bevölkerung die Zulassung zur Erwerbsausübung (auch) von dem Umstand abhängig machten, ob eine Existenzgefährdung bestehender öffentlicher Apotheken eintrete, im öffentlichen Interesse lägen, zur Zielerreichung - nämlich der Sicherung einer bestmöglichen Heilmittelversorgung der Bevölkerung - geeignet seien und für sich allein auch nicht unverhältnismäßig in die Erwerbsausübungsfreiheit eingriffen. Die Regelungen des § 10 Abs. 2 Z. 2 und Z. 3 ApG, die den bestehenden öffentlichen Apotheken einen gewissen Existenzschutz gewährten, widersprächen daher nicht dem Art. 6 StGG. Wenn hingegen der Gesetzgeber in § 10 Abs. 2 Z. 1 ApG einen Bedarf an einer neu zu errichtenden Apotheke verneine, sofern die Zahl der von der künftigen Betriebsstätte der neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke aus zu versorgenden Personen weniger als 5.500 betrage, so werde damit primär eine Zutrittsschranke zu einer Erwerbstätigkeit errichtet, die nicht etwa dem Interesse der Bevölkerung an einer klaglosen Versorgung mit Heilmitteln, sondern eher dem Schutz des Konzessionswerbers vor unrentablen Investitionen diene. Für einen solchen Schutz seien jedoch keine öffentlichen Interessen erkennbar.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist auch nach der dargestellten Aufhebung von Teilen des § 10 ApG ein besonderer Schutz bestehender Apotheken vorhanden. Solcherart ist die Apothekenkonzession auch nach der bereinigten Rechtslage aus steuerlicher Sicht kein abnutzbares Wirtschaftsgut.

Soweit die Beschwerdeführerin auf sinkende Gewinnspannen bei den Kassenumsätzen verweist, ist ihr entgegenzuhalten, dass nicht nur ihre Kassenumsätze, sondern auch ihre Gewinne in den Streitjahren überwiegend angestiegen sind. Entscheidend ist allerdings, dass es, wie dies die belangte Behörde richtig aufgezeigt hat, Sache der Beschwerdeführerin gewesen wäre, im Falle eines Absinkens des Teilwertes des Wirtschaftsgutes den Nachweis hierfür zu erbringen, um sodann eine Teilwertabschreibung vornehmen zu können (vgl. die bei Quantschnigg/Schuch, § 6 Tz 90 zitierte hg. Rechtsprechung). Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, dass sie einen derartigen Nachweis erbracht hätte.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. Juli 2000