



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Weninger, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1992 und Sachbescheide betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1992 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1988, 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1993, entschieden:

- a) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1992 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1988, 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1993 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- b) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1992 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sowie die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig sind die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die o.a. Abgaben, der Geltendmachung einer Absetzung für Abnutzung einer Apothekenkonzession, die Aufnahme des Geschäftslokales in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafterin B sowie das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des im Privatvermögen der Gesellschafterin B befindlichen Gebäudes.

Betriebsgegenstand der Bw. ist die Führung einer Apotheke.

Die Bw. bilanziert nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das am 31. Jänner endet.

Bei der Bw. fand für die Jahre 1987 bis 1992 eine Buch- und Betriebsprüfung gem.

§§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 11. Dezember 1995 ausführlich dargestellt wurden:

1. Wiederaufnahme (Tz. 40 i.V.m. Tz. 39 des Bp-Berichtes):

- In den Bilanzbeilagen seien hinsichtlich der Apothekenräumlichkeiten lediglich die dafür bezahlten Mieten unter dem Aufwandsposten „Miete“ angeführt worden.
Es sei daher im Veranlagungsverfahren durch das bloße Anführen der bezahlten Mieten nicht möglich gewesen, einen Zufluss an Frau B festzustellen.
Im Zuge der Betriebsprüfung sei daher neu hervorgekommen, dass das Gebäude in dem sich die Apothekenräumlichkeiten befinden, zu 100 % im Eigentum der Gesellschafterin Frau B stehe.
- Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel sei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es sei daher ohne Bedeutung, ob die Tatsachen in einem anderen Verfahren bereits bekannt waren.
In keinem der von der Bw. angeführten Verfahren (Veranlagung zu Steuernummer H) sei bekannt gewesen, dass das gegenständliche Gebäude im Eigentum der Frau B gestanden sei.

2. Firmenwert – Absetzung für Abnutzung (Tz. 24 des Bp-Berichtes):

- Am 8. Juni 1984 habe Herr A von Frau B 23 % ihrer Anteile erworben, sodass er nun über insgesamt 25 % verfüge.
Als Entgelt sei ein Betrag i.H.v. 3.545.795,85 S vereinbart gewesen.

Lt. Tz. 12 des Bp-Berichtes vom 28. Dezember 1986 sei der Firmenwert mit einem Betrag von 3.374.864,46 S berechnet worden.

Aus diesem Betrag wurde von der Bw. ein Mietrecht i.H.v. 370.000 S herausgelöst.

Sowohl dieses Mietrecht als auch der Firmenwert sei auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben worden.

- Die Betriebsprüfung habe so wie die Vor-Betriebsprüfung die Abschreibbarkeit des Firmenwertes nicht anerkannt.

Bereits im gem. § 150 BAO erstellten (Erst-)Prüfungsbericht vom 28. November 1986 sei nämlich von der Betriebsprüfung in Tz. 12 u.a. festgehalten worden, dass der Teil des Veräußerungsentgeltes, der die Summe der Teilwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter übersteigt, als Firmenwert in der Bilanz gesondert auszuweisen sei.

Dieser Firmenwert, der mit 3.374.864,46 S ermittelt worden sei, sei ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut, da der Firmenwert in erster Linie nicht auf der persönlichen Leistung des Rechtsvorgängers, sondern auf anderen Umständen beruhe (Standort, gewerberechtlich geschützte Wettbewerbsverhältnisse).

- Die geltend gemachte AfA i.H.v. 336.455 S sei daher in den Jahren 1987 bis 1992 außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen.

- Über die Nichtabnutzbarkeit des beim Ankauf des Mitunternehmeranteils durch Herrn A erworbenen Firmenwertes sei bereits in der Vor-Betriebsprüfung (1980-82) abgesprochen worden, wonach eine Absetzung für Abnutzung eines beim Ankauf einer Apotheke erworbenen Firmenwertes im Hinblick auf ihren festen Standort verwehrt worden sei. Dies bedeute gem. Apothekenrecht einen gesetzlich verankerten Schutz bestehender öffentlicher Apotheken gegen Neuerrichtungen mangels Bedarf bzw. wegen Existenzgefährdung der bestehenden Apotheke.
- Ein Rechtsmittel gegen diese Feststellungen sei damals nicht ergriffen worden.

3. Sonderbetriebsvermögen:

- Das Objekt X stehe im Prüfungszeitraum im Alleineigentum der Frau B und werde zum Teil an die Bw. zum Betrieb einer Apotheke entgeltlich vermietet.
- Auf die Fremdüblichkeit des Mietvertrages sei bei der Beurteilung, ob der betrieblich genutzte Anteil ins Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters aufzunehmen sei, nicht abzustellen.

Vielmehr sei der betrieblich genutzte Anteil ins Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters aufzunehmen, in dessen Eigentum sich das Gebäude befände.

- Als Betriebsausgaben seien die anteilige Absetzung für Abnutzung und die Betriebskosten sowie die Reparaturkosten anzuerkennen (vgl. Tz. 23a und 23b des Bp-Berichtes).
- Die von der Bw. an die Gesellschafterin B bezahlten Mieten würden hingegen keine Betriebsausgaben darstellen.

Im Jahre 1987 sei ein Betrag i.H.v. 12.362,64 S und in den Jahren 1988 bis 1992 ein Betrag i.H.v. 13.087,80 S dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

4. Berechnung der betrieblichen Nutzung des Gebäudes (Tz. 23 des Bp-Berichtes):

- Die Liegenschaft X sei am 28. Oktober 1983 im Erbwege zu 100 % in das Eigentum der Gesellschafterin B übergegangen und sei in den Streitjahren wie folgt betrieblich genutzt worden:

	1987+88	ab 1989
Top 2 (Lageraum)		30,06 m ²
Top 3 (Apotheke)	108,2 m ²	108,2 m ²
Top 4 (Nachtdienstzimmer)	26,0 m ²	26,0 m ²
Top 6 (Besprechungszimmer)	25,0 m ²	25,0 m ²
Summe:	159,2 m²	189,26 m²

betriebl. Anteil lt. Bp:	57 %	67 %
Gesamt-m ² rd. (= 100 %)	280 m²	280 m²

- Das Grundstück X sei daher im Ausmaß der betrieblichen Nutzung in das Sonderbetriebsvermögen von Frau B aufzunehmen gewesen.
- Aufgrund der Weigerung von Frau B die Quadratmeter der betrieblich genutzten Tops 2,3,4 und 6 bekannt zu geben, seien die Quadratmeter bei der Hausverwaltung C in Erfahrung gebracht worden und stellten sich wie folgt dar:

Top 2 (Lageraum)	30,5 m ²
Top 3 (Apotheke)	108,2 m ²
Top 4 (Nachtdienstzimmer)	25,8 m ²
Top 6 (Besprechungszimmer)	21,5 m ²
Summe:	186,0 m²

Dieses Ausmaß der betrieblichen Nutzung sei von der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren nicht bestritten und in der Niederschrift vom 12. Dezember 1994 festgehalten worden.

- Die im Berufungsverfahren erstmals in einer Skizze angegebenen Quadratmeter seien für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend die o.a. Bescheide und folgte in den gem. § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung, beantragte die Aufhebung dieser Bescheide und begründet dies wie auch im Schriftsatz vom 8. Mai 1996 im Wesentlichen folgendermaßen:

1. Wiederaufnahme:

- Nach Ansicht der Bw. liege bezüglich des Firmenwertes kein Wiederaufnahmegrund vor, da in den Bilanzen die Firmenwertabschreibung immer offengelegt worden sei.
- Weiters sei Frau B immer schon als Eigentümerin im Grundbuch aufgeschienen, sodass auch bezüglich aller Feststellungen, die die Apothekerräumlichkeiten betreffen, kein Wiederaufnahmegrund vorliege.

2. Firmenwert - Absetzung für Abnutzung:

- Die Absetzung für Abnutzung des Firmenwertes sei nach Ansicht der Bw. zu Unrecht nicht anerkannt worden, denn im gegenständlichen Fall sei der Firmenwert auf die persönlichen Leistungen des Rechtsvorgängers zurückzuführen gewesen, da die Kunden vorwiegend der guten Beratung wegen die Apotheke der Bw. aufgesucht hätten und nicht bloß wegen der günstigen örtlichen Lage.
Der Besuch der Apotheke hänge somit wesentlich vom fachlichen Können als auch vom Umfang der Produktpalette ab.
- Gerade die Umsätze, die mit Arzneimittel und anderen Produkten, die nicht der Verschreibung unterliegen, würden eine mehr als bedeutende Komponente des Gesamtumsatzes der Apotheke darstellen.
Unter diesen Arzneimitteln seien insbesondere auch sogenannte apothekeneigene Arzneispezialitäten gem. § 1 Abs. 6 AMG zu verstehen, die Eigenrezepturen der Apotheke darstellen und nur in dieser Apotheke abgegeben werden dürfen.
- Die Beratungstätigkeit des Apothekers sei daher als persönliche Leistung Teil des Firmenwertes.
Im gegenständlichen Betrieb werden z.B. chefarztbewilligungspflichtige Medikamente bereits vor der Bewilligung ausgefolgt, da sonst zu befürchten sei, dass die Kunden diese Medikamente in einer der Gebietskrankenkasse näher liegenden Apotheke einreichen würden.
Weiters würden dem Kunden bei kurzfristiger Änderung des Aufenthaltsortes die Medikamente nachgeschickt werden (auch ins Ausland).
- Fachberatung auf den verschiedensten Gebieten erhielten nicht nur die Kunden, sondern auch die in der Nähe der Apotheke niedergelassenen Ärzte.
Weiters sei der Apothekenleiter der Bw. auch in der Apothekerkammer als Prüfer tätig.
- Von einem bloßem Abgeben von Pillen und div. Pulver könne im gegenständlichen Betrieb jedenfalls nicht gesprochen werden.
- Auch die rechtlich geschützte Stellung einer Apotheke durch die Konzessionserteilung habe im städtischen Bereich nur geringe Bedeutung, der Erfolg hänge im städtischen Bereich hauptsächlich vom persönlichen Einsatz des Apothekenleiters ab.

3. Sonderbetriebsvermögen:

- Die Bw. bestreite das Vorhandensein eines Sonderbetriebsvermögens bei den Apothekenräumlichkeiten, da doch ein Mietvertrag zwischen Frau B und der Bw. abgeschlossen worden sei.
- Die Abschreibung des Gebäudes sei von Frau B im Zuge der Hauserklärung berücksichtigt worden, während die von der Apotheke bezahlte Miete als Betriebsausgabe bei der

Apotheke und gleichzeitig als Einnahme bei Frau B angegeben worden sei.

Diese Methode sei schon von der vorigen Eigentümerin angewandt und von der damaligen Betriebsprüfung nicht beanstandet worden.

4. Berechnung der betrieblichen Nutzung des Gebäudes:

- Die Betriebsprüfung sei fälschlich von einer betrieblichen Nutzung des Gebäudes i.H.v. 67 % ausgegangen.
- Lt. Bw. sei aber im Jahre 1987 von einem betrieblichen Anteil i.H.v. 39,58 % und ab 1988 von 45,83 % auszugehen.

5. Einheitswert:

- Da nach Ansicht der Bw. die Bemessungsgrundlagen unrichtig festgestellt worden seien, werde auch gegen die o.a. Einheitswertbescheide berufen.

Die Bw. beantrage somit eine berufungsgemäße Veranlagung der strittigen Jahre.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Aufgrund eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 29. Oktober 2003 zum Sachverhalt ergänzend aus:

1. Firmenwert:

- Bezugnehmend auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.7.2000, 2000/14/0111, wo von einer „weitgehenden Sicherung des laufenden Umsatzes“ gesprochen werde, gehe die Bw. davon aus, dass die Basis für eine Besteuerung des Einkommens der Gewinn und nicht der Umsatz der Gesellschaft sei.
- Auf der Ertragsseite der Gewinn- und Verlustrechnung sei der Umsatzerlös die größte Komponente.
Der Umsatzerlös werde durch Krankenkassenerlösen und Privatumsätze bestimmt.
- Die Spanne (= Umsatzerlös abzüglich Wareneinsatz) bei den Krankenkassenerlösen unterläge einer ständigen Kürzung.
- Bei den Privatumsätzen stünde die Bw. nicht nur in Konkurrenz zu anderen Apotheken, sondern zu zahlreichen Mitbewerbern (Drogerien, Teegeschäfte etc.).
Bei den Privatumsätzen sei zwar die Spanne höher, jedoch auch die Konkurrenz, weshalb von einer Sicherung des laufenden Umsatzes durch die Apothekenkonzession für diesen

Bereich nicht gesprochen werden könne.

Werde der Bereich des Privatumsatzes (Umsatzerhöhung bei Privatumsätzen) vom Apothekenunternehmen beeinflusst, so habe dies nach Ansicht der Bw. wesentlich größere gewinnmäßige Bedeutung, als bei den Krankenkassenumsätzen, da die Spanne bei den Krankenkassenumsätzen wesentlich geringer sei.

- Keinen Schutz durch die Apothekenkonzession habe auch der Aufwandsbereich (insbesondere Personalaufwand, sonstige betriebliche Aufwendungen, Absetzung für Abnutzung).
- Da somit der Privatumsatz und der Aufwandsbereich wesentlich mehr zur Höhe des Gewinnes beitrügen, werde die Höhe des Gewinnes zu einem großen Teil von den persönlichen Fähigkeiten des Apothekers und nicht durch den Gebietsschutz einer Apothekenkonzession beeinflusst.
- Das Entgelt, das für den Kauf einer Apotheke bezahlt werde, werde nicht dafür bezahlt, um halbwegs gesicherte Umsätze zu kaufen, sondern dass mit diesem Unternehmen nachhaltige Gewinne erzielt werden, die nach Berücksichtigung von Ertragsteuern, höher seien, als der geleistete Kaufpreis.
- Da der Firmenwert nach Ansicht der Bw. im Wesentlichen die zukünftigen Gewinnchancen widerspiegle, werde der Firmenwert überwiegend von nicht durch die Apothekenkonzession geschützten Gewinnfaktoren beeinflusst.
Der Firmenwert sei daher abschreibbar.

2. Berechnung der betrieblichen Nutzung des Gebäudes:

- Lt. vorgelegter Zinsliste für den Jänner 1995 betrage die Nutzfläche der einzelnen Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten des Gebäudes in Y 453 m².
Daraus ergebe sich rechnerisch folgender betrieblicher Anteil in %:

Jahr	Durch Apotheke genutzte m ²	Gesamt-Nutzfläche	= betriebl. Anteil lt. Bw.	betriebl. Anteil lt. Bp
1987+1988	159,20	453	35,14 %	57 %
ab 1989	189,26	453	41,78 %	67 %

- Die Weigerung von Frau B hätte darin bestanden, nicht anerkennen zu wollen, dass das Erdgeschoss größer sei als der erste Stock bezogen auf die Geschäfts- und Wohnflächen. Einen Gebäudeplan hätte es zur Zeit der Betriebsprüfung nicht gegeben.

Aus dem nun vorliegenden Plan sei ersichtlich, dass das Erdgeschoss mit 208,79 m² wegen des Einfahrtsbereiches kleiner sei als der erste Stock mit 243,82 m².

Umbauten seien keine vorgenommen worden.

Die Betriebsprüfung führt in ihrer Stellungnahme zur Berechnung der betrieblichen Nutzung aus, dass sie sich hierbei bezüglich des Erdgeschosses auf jenen Bauplan stützt, der bei der Baupolizei auch aufliegt und hält sich beim Obergeschoss an die Werte der Bw.

Das ehemalige Schuhgeschäft wird anhand der Differenz zwischen dem neuen und dem alten Bauplan mit 30,06 m² errechnet.

Es ergibt sich somit ein betrieblicher Anteil i.H.v. 42 % (1987+88) und 49 % (ab 1989).

Da die Bw. vermute, dass die Betriebsprüfung bei ihrer Berechnung das Schuhgeschäft "doppelt" gerechnet habe, beantrage sie neuerlich eine Abänderung des betrieblichen Anteils auf 37,2 % (1987+88) und 43,74 % (ab 1989).

Weiters sei der AfA-Wert um 62 % zu erhöhen, da ursprünglich von einem viel kleinerem Gebäude ausgegangen worden sei, weshalb für die Jahre 1987 und 1988 eine AfA i.H.v. 17.838,14 S (statt lt. Bp-Bericht 16.872 S) und ab 1989 eine AfA i.H.v. 16.779,36 S (statt lt. Bp-Bericht 15.866 S) anzusetzen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des o.a. Gebäudes in den Jahren 1987 bis 1992 ist erst durch das umfangreiche Ermittlungsverfahren der Betriebsprüfung bekannt geworden.
- b) Erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ist hervorgegangen, dass das Gebäude in dem sich die Apothekenräumlichkeiten befinden zu 100 % im Eigentum der Gesellschafterin B stehen. Durch das bloße Anführen der bezahlten Mieten konnte im Zuge der Erstveranlagung keinesfalls ein Konnex gefunden werden, dass diese Mieten an die Gesellschafterin B geflossen sind.
Auch stellen die in Tz. 23b angeführten Aufwendungen für Gebäudereparaturen Sonderbetriebsausgaben dar, was bis zum Betriebsprüfungsverfahren aus den vorgelegten Unterlagen jedenfalls nicht zu ersehen war.
- c) Aus den Abgabenerklärungen bzw. Jahresabschlüssen der berufungsgegenständlichen Jahren war für das Finanzamt im jeweiligen Verfahren nicht zu erkennen, dass es sich

bei dem angeführten Firmenwert um die bereits von der vorherigen Betriebsprüfung als einer Absetzung für Abnutzung nicht zugängliche Apothekenkonzession handelte, deren Nichtabsetzbarkeit von der Bw. in den Folgejahren nicht beachtet wurde.

zu a) und b) Diese Feststellungen sind den vorgelegten Bauplänen sowie Abgabenerklärungen zu entnehmen.

zu c) Dies ergibt sich aus den im Akt erliegenden Bilanzen der einzelnen Jahre, aus denen das Wesen und die Zusammensetzung des abbeschriebenen Firmenwertes nicht erkennbar sind.

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl, § 303 Rz. 13 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, a.a.O., § 303 Rz. 14 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist unter anderem dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. u.a. VwGH-Erkenntnis vom 18. Jänner 1996, 94/15/0067).

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14. Mai 1992, 91/16/0019).

Im gegenständlichen Fall wurden aber erst im Rahmen der Betriebsprüfung sämtliche u.a. für die Gewinnermittlung maßgeblichen Umstände bekannt. Aus den eingereichten Abgabenerklärungen, war der festgestellte Sachverhalt jedenfalls nicht zu entnehmen.

Wie sich aus Tz. 39 i.V.m. Tz. 40 des Bp-Berichtes ergibt, stützt sich die Wiederaufnahme des Verfahrens somit auf Feststellungen hinsichtlich diverser Adaptierungsarbeiten (Tz. 18), eines Mietrechtes i.H.v. 120.000 S, AfA eines Betriebsgebäudes (Tz. 23a), Reparaturen eines Betriebsgebäudes (Tz. 23b), des Hauptmietzinses (Tz. 23c) und des Firmenwertes (Tz. 24), die erst im Zuge der umfangreichen Erhebungen der Betriebsprüfung bekannt geworden sind.

Es ist damit unbestritten, dass erst nach Erlassung der Erstbescheide für die Besteuerung der Bw. maßgebliche Tatsachen und Umstände der Abgabenbehörde bekannt wurden.

Dass es für die Abgabenbehörde leicht möglich gewesen wäre, bereits früher diesbezügliche Ermittlungen einzuleiten, dies aber unterlassen wurde, ist für die Berechtigung, eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zu verfügen, unerheblich.

Da die Kenntnis der oben angeführten Umstände - wie dem angefochtenen Sachbescheid zu entnehmen ist - zweifellos zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hat, ist die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zulässig. Sie liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen.

Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis.

Grundsätzlich ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (= Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (= Rechtskraft) zu geben.

Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 303 BAO, Rz. 38).

Da die im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommenen Änderungen nicht von bloß geringfügigem Ausmaß (die Änderungen umfassen mehrere Hundert Tausend Schilling) sind, standen der Durchführung einer Wiederaufnahme verwaltungsökonomische Gründe nicht entgegen.

Auch aus Gründen der Unbilligkeit hatte die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu unterbleiben, da die Bw. im gegenständlichen Fall keinesfalls darauf vertrauen durfte, eine von der Abgabenbehörde bereits als falsch erkannte Vorgangsweise beibehalten zu dürfen. Da die Bw. von der Ansicht der Abgabenbehörde betreffend die Nichtabsetzbarkeit des Firmenwertes unstrittig gewusst hat und dennoch in den Folgejahren (1987 bis 1992) die

Feststellungen der Betriebsprüfung missachtete und den Firmenwert als Betriebsausgabe gewinnmindernd absetzte, kann nicht von einer Unbilligkeit gesprochen werden.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1987 bis 1992 war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Apothekenkonzession:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Frau B hat im Erbwege die Apotheke erworben und gründete lt. Gesellschaftsvertrag vom 20. Februar 1984 mit Herrn A eine Kommanditgesellschaft, da sie selbst nicht die Eignung zum selbständigen Betrieb einer öffentlichen Apotheke besessen hat und daher die Konzession mit Einantwortung des Nachlasses nach Frau D erloschen wäre. Im Testament von Frau D war ihrem Mitarbeiter Herrn A auch ein Vorkaufsrecht auf Lebensdauer an dem Apothekenunternehmen eingeräumt worden.
- b) Bei Gesellschaftsgründung leistete Herr A zunächst eine Vermögenseinlage von 320.000 S und wurde dafür mit 2 % am Vermögen und Erfolg der Gesellschaft beteiligt. Aufgrund einer von der Wiener Magistratsabteilung 14 eingeholten Stellungnahme der Österreichischen Apothekerkammer musste der Komplementär Herr A aber mit mindestens 25 % an der Gesellschaft beteiligt sein, weshalb Herr A weitere 23 % an Gesellschaftsanteilen erwarb; er ist somit seit 1. Juli 1984 mit insgesamt 25 % am Vermögen und Erfolg der Bw. beteiligt. Als Kaufpreis für die weiteren 23 % Anteile wurde ein Entgelt i.H.v. 3.545.795,85 S vereinbart.

Gesellschafter:	1.2. - 30.6.1984	ab 1.7.1984
Herr A als persönlich haftender Gesellschafter	2 %	25 %
Frau B als Kommanditistin	<u>98 %</u>	<u>75 %</u>
	100 %	100 %

- c) Der nicht abnutzbare Firmenwert wurde mit 3.374.864,46 S wie folgt festgestellt (alle Beträge in Schilling):

Kaufpreis lt. 8.6.1984	3.545.795,85
- 23 % des Buchwertes des Betriebsvermögens	-142.397,39
= Aufwertungsbetrag	3.403.398,46
- abnutzbare WiG	-28.534,00
= Firmenwert	3.374.864,46

- d) Die Apothekenkonzession bildet – ohne Rücksicht auf wessen Namen sie lautet – einen Vermögensbestandteil der Gesellschaft.

Dem jeweiligen Konzessionär ist es grundsätzlich untersagt, ohne Zustimmung der Kommanditistin über die Apothekenkonzession zu verfügen, insbesondere die Apothekenkonzession entgeltlich oder unentgeltlich zu übertragen.

- e) Herr A übt seit dem Tod von Frau D (gest. am 28. Oktober 1983) die Funktion eines Apothekenleiters und Frau B die Funktion einer Apothekenhelferin aus.

Diese Feststellungen wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) Dies ist dem 2. Absatz der Einleitung des Gesellschaftsvertrages vom 20. Februar 1984 zu entnehmen.

zu b) Dies ist dem Abtretungsübereinkommen vom 8. Juni 1984 festgehalten.

zu c) Dies ist der Tz. 11+12 des Bp-Berichtes vom 28. November 1986 zu entnehmen.

zu d) Dies ist § 3 Abs. 2 und 3 des Gesellschaftsvertrages vom 20. Februar 1984 zu entnehmen.

zu e) Die Feststellungen finden sich in § 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages vom 20. Februar 1984.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 6 EStG 1972 kann der Firmenwert sowohl ein abnutzbares als auch ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellen.

§ 6 Z 1 EStG 1988 normiert u.a.:

Abnutzbares Anlagevermögen ist 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.

§ 8 Abs. 3 EStG 1988 normiert:

Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben sind gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Bei einer Apothekenkonzession liegt lt. Verwaltungsgerichtshof insoferne eine Ausnahme von der Regel vor, dass mit dem Firmenwert Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen aufgrund ihres firmenwertähnlichen Charakters derart verbunden sind, 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 nicht zwangsläufig untrennbarer Bestandteil des Firmenwertes und damit absetzbar ist.

Diese Konzession stellt somit ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliegt.

Im Erkenntnis vom 26.7.2000, 2000/14/0111, hielt der Verwaltungsgerichtshof an dieser Rechtsprechung fest und führte weiter aus, dass auch nach der Aufhebung von Teilen des § 10 des Apothekengesetzes durch den Verfassungsgerichtshof mit dessen Erkenntnis vom 2. März 1998, VfSlg 15.103, ein besonderer Schutz für bestehende Apotheken vorhanden ist. Solcherart ist die Apothekenkonzession selbst nach der (nach dem Streitzeitraum) bereinigten Rechtslage aus steuerlicher Sicht kein abnutzbares Wirtschaftsgut (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26.2.2003, 97/13/0155).

Entscheidend für die Abnutzbarkeit ist, dass die Apothekenkonzession auf die persönliche unternehmerische Fähigkeit und Leistung des Rechtsvorgängers zurückzuführen ist. Abnutzbarkeit wird nicht anzunehmen sein, wenn die Apothekenkonzession nicht auf die unternehmerische Initiative, sondern etwa auf den Konkurrenzschutz zurückzuführen ist und sich nach dem Erwerb des Unternehmens an dieser Situation nichts ändert (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 27.9.1995, 92/13/0297).

Die Bw. behauptet, dass für den Vertrieb (neben den üblichen Arzneimitteln, Arzneispezialitäten und Arzneimittelzubereitungen) und die Erzeugung von Hausspezialitäten sowie speziellen Verzehrprodukten, Diätika und Kosmetika, eine über das Studium der Pharmazie hinausgehende Schulung erforderlich ist.

Diese Schulung ist für eine fachgerechte Betreuung der Kunden erforderlich.

Jene Umsätze, die mit frei verkäuflichen Arzneimitteln - hiezu gehören die apothekeneigenen Arzneispezialitäten - und dem Apothekenrandsortiment erzielt würden, stellen eine mehr als bedeutende Komponente des Gesamtumsatzes dar.

Jede Beratungstätigkeit eines Apothekers unterscheidet ihn von allen anderen Apothekern und ist somit als persönliche Leistung als Teil des Firmenwertes anzusehen.

Diesen Ausführungen der Bw. wird wie folgt entgegengehalten:

Dass die Apothekenkonzession zum überwiegenden Teil auf den persönlichen unternehmerischen Fähigkeiten und Leistungen des Rechtsvorgängers beruht, kann im gegenständlichen Fall trotz gegenteiliger Behauptung (einen nachprüfbaren Nachweis hat die Bw. bis dato jedenfalls nicht erbringen können) der Bw. keine Rede sein, da bereits aus den vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen der Streitjahre unstrittig ersichtlich ist, dass von den gesamten Erlösen ca. **75 %** auf Krankenkassenumsätze entfallen.

Von einem Überwiegen der Umsätze, die nicht standortspezifisch sind, d.h. durch besondere persönliche Leistungen resultieren, kann somit entgegen der Behauptung der Bw. keine Rede sein.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 27.9.1995, 92/13/0297, ausführt, wäre es auch bei einer Apotheke nach der allgemeinen Lebenserfahrung unüblich, dass bei ihr Nicht-Krankenkassenumsätze überwiegen.

Festgehalten wird, dass die Abgabenbehörde nicht in Abrede stellt, dass im Bereich der nicht rezeptpflichtigen Arzneimittel der Beratung durch den Apotheker eine gewisse Bedeutung zukommt. Aber aufgrund des **untergeordneten** Ausmaßes des aus dem Verkauf dieser Produkte erzielten Umsatzes kann davon ausgegangen werden, dass die Apothekenkonzession nicht wesentlich durch die Beratungsleistungen des Rechtsvorgängers der Bw. geprägt war.

Auch der Argumentation der Bw., wonach es nicht auf den Umsatz, sondern auf den Gewinn ankommt, ist nichts abzugewinnen, da angesichts des Umfanges der Krankenkassenumsätze nicht erkennbar ist, weshalb der Gewinn aus den restlichen 25 % sonstiger Umsätze einen für die Beurteilung des Firmenwertes der Apotheke derart ausschlaggebenden Aspekt darstellten sollte.

Schließlich zeigt die Bw. hinsichtlich der übrigen behaupteten Leistungen (Konkurrenz zu Drogerien etc.) in keiner Weise auf, dass diese bei ihrer Rechtsvorgängerin zu einem Firmenwert geführt hätten, den abzugelten sie bereit gewesen wäre.

Vielmehr stand im gegenständlichen Fall der Erhalt der Apothekenkonzession im Vordergrund, da Frau B als Erbin nach Frau D nicht die persönliche Eignung zum selbständigen Betriebe

einer öffentlichen Apotheke gem. § 3 ApGes besessen hat und die Konzession mit Einantwortung des Nachlasses nach Frau D erloschen wäre.

Aus diesem Grunde bildete Frau B mit Herrn A, der ein testamentarisches Vorkaufsrecht auf das Apothekenunternehmen hatte eine Kommanditgesellschaft (vgl. Gesellschaftsvertrag vom 20. Februar 1984).

Aus den o.a. Umständen ist daher für den gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass der von Herrn A geleistete Betrag ausschließlich als Abgeltung für den Erwerb der Apothekenkonzession (verbunden mit dem aus dem Standort der Apotheke resultierenden Firmenwert) und keinesfalls als Abgeltung für einen auf der persönlichen Tätigkeit der Rechtsvorgängerin basierenden Firmenwert anzusehen ist.

Im Übrigen kann dem gesamten Vorbringen auch nicht entnommen werden, welche persönlichen Leistungen durch die verstorbene Rechtsvorgängerin tatsächlich selbst (und nicht etwa durch im Betrieb verbliebene Angestellte) erbracht worden sein sollen.

3. Sonderbetriebsvermögen – betrieblicher Anteil der Liegenschaft X:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Das Objekt X steht im Alleineigentum der Frau B.
- b) Im Gesellschaftsvertrag wurde von den Gesellschaftern einvernehmlich festgehalten, dass die im steuerlichen Betriebsvermögen vorhandene Liegenschaft X weiterhin rechtlich Sonderbetriebsvermögen der Frau B darstellt.
Das Betriebsvermögen der Gesellschaft besteht aus den im Erdgeschoß befindlichen Geschäftsräumlichkeiten, wie Offizin, Labor, vier Vorratsräume, Dienstzimmer, Büro, Garderobe und WC sowie aus einem Feuer- und Vorratskeller.
- c) Die Betriebsprüfung ging bei einer Gesamtnutzungsfläche des Hauses X von 280 m² von einem betrieblichen Anteil von 57 % (für die Jahre 1987 und 1988) und 67 % (für die Jahre ab 1989, da ab diesem Zeitpunkt das ehemalige Schuhgeschäft von der Apotheke als Lagerraum verwendet wurde) aus.
- d) Die Gesamtnutzfläche des Gebäudes beträgt jedoch 453 m².
Die Apotheke verfügt über eine betriebliche Nutzfläche i.H.v. 168,50 m² (bis inkl. 1988) bzw. 198,14 m² (ab 1989), was einem betrieblichen Anteil von 37,20 % bzw. 43,74 % entspricht.
- e) Die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes betragen 592.000 S.

Diese Feststellungen wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) Dies ist dem Grundbuch zu EZ X zu entnehmen und ergibt sich aus dem Testament vom 2. Februar 1983, worin sie als Rechtsnachfolgerin von Frau D, die Alleineigentümerin der Liegenschaft X war, über die Liegenschaft X Verfügungsberechtigt ist.

zu b) § 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages vom 20. Februar 1984 behandelt das Sonderbetriebsvermögen und listet die einzelnen Geschäftsräumlichkeiten auf.

zu c) Die in Tz. 23 des Bp-Berichtes vorgenommen AfA-Berechnungen gehen mangels vorhandener Baupläne von einer Gesamtnutzfläche von 280 m² aus.
Ab dem Veranlagungsjahr 1989 wurde das ehemalige Schuhgeschäft (Top 2) ebenfalls betrieblich von der Apotheke genutzt, weshalb sich ab 1989 der betrieblich genutzte Anteil auf 43,74 % erhöhte.

zu d) Unter nachträglicher Vorlage von Mietzinslisten und Bauplänen war es schließlich möglich, die wahre Gesamtnutzfläche des Gebäudes X zu ermitteln und den betrieblichen Anteil (mit und ohne ehemaliges Schuhgeschäft) der Apotheke festzustellen.

zu e) Dies ergibt sich aus den bisherigen Einkommensteuererklärungen der Kommanditistin.

Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter des Privatvermögens des Gesellschafters, die im (Mit-)Eigentum eines Gesellschafters stehen und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen und diesem Betrieb auch tatsächlich entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Basis dienen.

Gegenstand des Sonderbetriebsvermögens ist nicht das Nutzungsrecht am Wirtschaftsgut des Gesellschafters, sondern das Wirtschaftsgut selbst (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 29.10.1985, 85/14/0093).

Für die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen muss das Wirtschaftsgut der Gesellschaft auf Dauer zur Verfügung gestellt sein.

Im gegenständlichen Fall ist die Liegenschaft Y am 28. Oktober 1983 im Erbwege zu 100 % in das Eigentum der Gesellschafterin Frau B übergegangen und ist lt. Betriebsprüfung in den Wirtschaftsjahren 1987 und 1988 im Ausmaß von 57 % und in den Wirtschaftsjahren 1989 bis 1992 im Ausmaß von 67 % betrieblich (Apotheke) genutzt worden (vgl. obige Tabelle). Das Objekt war daher im Ausmaß der betrieblichen Nutzung in das Sonderbetriebsvermögen von Frau B aufzunehmen.

Auf die Fremdüblichkeit des Mietvertrages ist aber entgegen der Ansicht der Bw. bei der Beurteilung, ob der betrieblich genutzte Anteil ins Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters aufzunehmen ist, nicht abzustellen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2000, 95/15/0100). Es war daher zu Recht der betrieblich genutzte Anteil ins

Sonderbetriebsvermögen von Frau B aufzunehmen, in deren Eigentum sich das Gebäude befindet (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 29.10.1985, 85/14/0093).

Als Betriebsausgaben der Bw. waren daher auch die anteilige Absetzung für Abnutzung (vgl. Tz. 23a), die Betriebskosten sowie die Reparaturkosten (vgl. Tz. 23b) anzuerkennen.

Keine Betriebsausgaben stellt hingegen der von der Bw. an Frau B bezahlte Hauptmietzins dar (vgl. Tz. 23c), da diese Sonderbetriebseinnahmen als Gewinnanteil der Frau B bei der Mitunternehmerschaft nichtabzugsfähige Aufwendungen darstellen, gleichgültig, ob die außerbetrieblichen Beziehungen wie zwischen fremden Dritten vereinbart sind oder nicht (vgl. Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, EStG 1972, 6. Aufl., Tz. 4 zu § 23).

In einem umfangreichen Vorhalteverfahren durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde schließlich der Gebäudewert sowie die AfA für die Jahre 1987 bis 1992 wie folgt festgestellt (alle Beträge in Schilling):

Betriebl. Nutzfläche	1987 + 1988	1989 – 1992
AfA-Satz	5 %	4 %
Gesamtfläche:	453 m ²	453 m ²
Apotheke (ohne Schuhgeschäft)	168,50 m ²	
Apotheke (mit Schuhgeschäft)		198,14 m ²
betriebl. %-Satz	37,20 % (= 168,50 : 453)	43,74 % (= 198,14 : 453)

Bei der AfA-Berechnung war vom von Frau B im Beiblatt zur Einkommensteuer-Erklärung vom 15. März 1993 bekanntgegebenen Anschaffungswert i.H.v. 592.000 S wie folgt auszugehen (BE = Berufungsentscheidung, alle Beträge in Schilling):

AfA - Berechnung	1987 + 1988	1989 – 1992
Gebäudewert lt. BE	592.000	592.000
x %-Satz f. betriebl. Anteil	x 37,20 %	x 43,74 %
= Basis für AfA	220.224	258.941
x AfA-Satz	x 5 %	x 4 %
= AfA	11.011	10.358
AfA lt. Bp (Tz. 23a)	16.872	15.866
= AfA-Diff. lt. BE	5.861	5.508

Durch die o.a. Neuberechnung des AfA-Betrages kommt es gegenüber den Festsetzungen der Betriebsprüfung zu einer Verringerung der Betriebsausgaben i.H.v. 5.861 S bzw. 5.508 S.

Die Gewinnverteilung wird demnach für die Jahre 1987 bis 1992 gem. § 188 BAO wie folgt festgestellt (vgl. Aufstellung im Bp-Bericht, alle Beträge in Schilling)

1987	Frau B	Herr A	Summe
Gewinn lt. Bp (ger.)	955.119	885.982	1.841.101
+ Diff. AfA lt. BE	+5.861		+5.861
- Diff. GewStRSt 87	-572	-191	-763
= Gewinn lt. BE	960.408	885.791	1.846.199

1988	Frau B	Herr A	Summe
Gewinn lt. Bp (ger.)	1.221.334	929.349	2.150.683
+ Diff. AfA lt. BE	+5.861		+5.861
- Diff. GewStRSt 88	-6.530	-2.177	-8.707
= Gewinn lt. BE	1.220.665	927.172	2.147.837

1989	Frau B	Herr A	Summe
Gewinn lt. Bp (ger.)	1.571.413	1.142.611	2.714.024
+ Diff. AfA lt. BE	+5.508		+5.508
- Diff. GewStRSt 89	-727	-242	-969
= Gewinn lt. BE	1.576.194	1.142.369	2.718.563

1990	Frau B	Herr A	Summe
Gewinn lt. Bp (ger.)	1.959.424	1.285.294	3.244.718
+ Diff. AfA lt. BE	+5.508		+5.508
- Diff. GewStRSt 90	-3.181	-1.060	-4.241
= Gewinn lt. BE	1.961.751	1.284.234	3.245.985

1991	Frau B	Herr A	Summe
Gewinn lt. Bp (ger.)	1.859.487	1.283.802	3.143.289
+ Diff. AfA lt. BE	+5.508		+5.508

- Diff. GewStRSt 91	-4.260	-1.420	-5.680
= Gewinn lt. BE	1.860.735	1.282.382	3.143.117

1992	Frau B	Herr A	Summe
Gewinn lt. Bp (ger.)	1.745.005	1.293.943	3.038.948
+ Diff. AfA lt. BE	+5.508		+5.508
- Diff. GewStRSt 92	-4.324	-1.441	-5.765
= Gewinn lt. BE	1.746.189	1.292.502	3.038.691

4. Änderung der Gewerbesteuer:

Die aufgrund des AfA-Betrages erforderliche Neuberechnung der Gewerbesteuer ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

5. Änderung des Einheitswertes des Betriebsvermögens:

Da im gegenständlichen Fall nur das Ausmaß der Betriebsräumlichkeiten berichtigt wurde und dies auf den Einheitswert keinen Einfluss hat, ergeben sich somit keine Änderungen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 9 Berechnungsblätter

Wien, 22. Dezember 2004