



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Hermann Stockinger und Mag. Mathias Torreiter, Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Südtirolerstraße 9 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1990 bis 1994 und betreffend die Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. (in den Steuererklärungen als Apotheke XY bezeichnet) war im Zeitraum 1990 bis 1994 eine Kommanditgesellschaft, bestehend aus den Gesellschaftern Mag.T. (3/8 Anteile), Mag. F. (1/4 Anteil), K.D. (1/8 Anteil), B.S. (1/8 Anteil), Dr. A. (1/16 Anteil) und Mag. H. (1/16 Anteil).

Einziger Komplementär ist Mag.T. . Der Bilanzstichtag ist der 30. April.

Mit Kaufvertrag vom 20. November 1989 (Wirkung 1. Dezember 1989) veräußerte K.D. die Hälfte seines 1/4 Kommanditanteiles an der Bw. an den Konzessionär Mag.T. . Als Kaufpreis wurde der Betrag von 1.700.000 S vereinbart.

Nach Angaben der Bw. (siehe Steuerliche Ergänzungsbilanz zum 30. April 1990, Tz 3 Apothekengerechtigkeit) entfällt ein Betrag von 1.201.287,25 S vom bezahlten Kaufpreis auf den Erwerb der Apothekengerechtigkeit zum 1. Dezember 1989. Dieser im Dezember 1989 erworbene Firmenwert wurde gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre abgeschrieben. Dieser Betrag in Höhe von 1.201.287,25 S, verteilt auf 15 Jahre, ergibt eine AfA in Höhe von 80.085 S. In der Bilanz für das Jahr 1990 wurde die AfA lediglich in Höhe von 40.042,75 S

ausgewiesen, da der Erwerbsvorgang in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres stattgefunden hat.

Für die Jahre 1990 bis 1994 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung durchgeführt, die mit Bericht vom 30. Juli 1996 abgeschlossen wurde.

In diesem Bericht ist unter Tz 18 "Konzession" ausgeführt worden:

*Am 1. Dezember 1989 wurde von Mag.T. ein 1/8 Anteil an der Apotheke XY erworben. Der von der Betriebsprüfung ermittelte nichtabnutzbare Konzessionswert zum 1. Dezember 1989 betrage 743.292 und vermindere die Abschreibungsbasis des Firmenwertes um jenen Betrag.*

*Begründend wurde ausgeführt, dass die Konzession ein persönliches Betriebsrecht sei und nicht auf andere übertragen werden dürfe (§ 12 Abs. 1 ApG). Sie sei nicht veräußerlich und nicht vererblich. Dieser Grundsatz bedeute jedoch keineswegs, dass auch die Apotheke als wirtschaftliches Unternehmen nicht übertragbar wäre. Demnach unterscheide das Apothekengesetz zwischen der Neuerteilung einer Konzession für eine neu zu errichtende Apotheke oder für eine bereits bestehende Apotheke.*

*Beim Gesuch und der Erteilung der Konzession zum Betrieb einer bestehenden Apotheke entfalle das Erfordernis und die Prüfung des Vorliegens eines Bedarfes im Sinne des § 10 Abs. 2 ApG (sachliche Konzessionsvoraussetzungen).*

*Mit dem Entfall der Prüfung der sachlichen Konzessionsvoraussetzungen (Bedarfsprüfung) beim Erwerb einer bestehenden Apotheke sei selbstverständlich eine Stärkung der Apotheke als wirtschaftliches Unternehmen verbunden, da der bisherige Inhaber für sein Unternehmen leichter einen Abnehmer finden würde.*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei dem apothekengesetzlich (§ 10 Abs. 2 ApG i.V.m. § 46 Abs. 2 und § 48 Abs. 2 ApG) gewährleisteten Schutz um ein eigenes nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, das im Falle des entgeltlichen Erwerbes einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteiles (Bilanzbündeltheorie) anzusetzen sei, und nicht um einen Teil des Firmenwertes.*

*Inhaltlich finde dieses Wirtschaftsgut im Entfall der sachlichen Konzessionsvoraussetzungen (§ 10 ApG) bei Erteilung einer Konzession zum Betrieb einer bestehenden Apotheke seinen Niederschlag, die im Falle der Veräußerung einer bestehenden Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteiles als untrennbar mit dieser verbunden übergehen, sodass wirtschaftlich eine Übertragung der Konzession, und zwar der sachlichen Konzessionskomponenten, statfinde. Da die sachlichen Konzessionsvorteile zeitlich unbefristet seien, liege ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut vor.*

Für die Berechnung des anteiligen Konzessionswertes (12,5%) in Höhe von 743.292 S wurde seitens der Betriebsprüfung vom geschätzten Reingewinn für den geschützten Mindestumsatz ausgegangen.

Da in objektiver Weise die Ermittlung eines diesen Mindestumsatz entsprechenden Reingewinnes nicht möglich war, wurde als Grundlage für die Ermittlung des Konzessionswertes der Pachterlös herangezogen, der für den Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen wäre, das wären unter Zugrundelegung der Pachtzinssätze der österreichischen Apothekerkammer für die konkret gegebene Verteilung von 65% Krankenkassenerlöse und 35% Privaterlöse und mangels anderer geeigneter Unterlagen bei einem geschätzten Pro – Kopf – Heilmittelverbrauch von 1.630 S exklusive Umsatzsteuer (aus Studie Industriewissenschaftliches Institut) insgesamt 634.274 S (fiktive Pacht für Krankenkassenumsätze 320.499 S und Privatumsätze 313.775 S).

Dieser Pachterlös wurde in weiterer Folge im Schätzungswege um 25% für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verpachtung gekürzt, sodass sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von 475.706 S ergibt. Hievon wurden 75% (356.780 S) abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien - als auf den geschützten Bereich entfallend, als ewige Rente unter Zugrundelegung eines 6%igen Kapitalisierungszinssatzes als Konzession angesetzt. Hierdurch ergebe sich insgesamt ein Konzessionswert in Höhe von 5.946.333 S für den veräußerten Anteil von 12,5 %, somit 743.292 S.

#### Tz 19 Firmenwert

Unter Hinweis auf die obigen Ausführungen wurde der Firmenwert entsprechend vermindert:

	1.12.1989	1990	1991
Wert laut StB	3.223.861,75 S	3.183.819,00 S	3.103.734,00 S
Wert laut Bp.	2.480.569,75 S	2.465.303,00 S	2.434.770,00
Vermögensänderung	- 743.292,00 S	- 718.516,00 S	- 668.964,00 S
VÄ des Vorjahres	0,00 S	743.292,00 S	718.516,00 S
Erfolgsauswirkung	- 743.292,00 S	24.776,00 S	49.552,00 S
	1992	1993	1994
Wert laut StB	3.023.649,00 S	2.943.564,00 S	2.863.479,00 S
Wert laut Bp.	2.404.237,00 S	2.373.704,00 S	2.343.171,00

Vermögensänderung	- 619.412,00 S	- 569.860,00 S	- 520.308,00 S
VÄ des Vorjahres	668.964,00 S	619.412,00 S	569.860,00 S
Erfolgsauswirkung	49.552,00 S	49.552,00 S	49.552,00 S

Die Betriebsprüfung hat die Apothekengerechtigkeit in Höhe von 1.201.287,25 S als ein Wirtschaftsgut getrennt, und zwar in den Firmenwert (457.997 S), der auf 15 Jahre abschreibbar ist und in den Konzessionswert (743.290 S), der ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt, dass nicht abschreibbar ist.

Diese Beurteilung hatte steuerlich pro Jahr eine Gewinnerhöhung von 49.552 S (für das Jahr 1990 lediglich 24.776 S, da nur die 1/2 AfA angesetzt wurde) zur Folge, weil an die Stelle der erklärten AfA von 80.085 S (im Jahr 1990: 40.042,75 S) nur eine AfA in Höhe von 30.533 S (im Jahr 1990: 15.266 S) trat.

Im Zuge der Betriebsprüfung sind auch andere Feststellungen getroffen worden, die zu Änderungen der Gewinne der Jahre 1990 bis 1994 geführt haben, wobei auch die Gewerbesteuerrückstellungen an die geänderten Besteuerungsgrundlagen angepasst bzw. neu dotiert worden sind.

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 27. Jänner 1997 das Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und der Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1994 wiederaufgenommen und gleichzeitig den Feststellungen der Betriebsprüfung gemäß entsprechende Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Bescheide über die Festsetzung der Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1994 erlassen.

Die Bw. hat durch ihren steuerlichen Vertreter gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1990 bis 1994 und gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1994 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Beantragt wurde, dass die in den berufungsgegenständlichen Jahren geltend gemachte Firmenwertabschreibung voll anerkannt werde.

In den angefochtenen Bescheiden hat die Betriebsprüfung die Abschreibungsbasis des Firmenwertes, welcher aus dem Erwerb von 1/8 Anteil an der Bw. durch Mag.T. am 1. Dezember 1989 resultierte, vermindert, weil es sich dabei nach Meinung des Betriebsprüfers zum Teil um einen nicht abnutzbaren Konzessionswert handle.

Die Einkünfteerhöhungen bzw. Gewinnerhöhungen betreffen ausschließlich den Gesellschafter Mag.T. . Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 gelte bei Land- und Forstwirtschaft und bei Gewerbetreibenden der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Dieser sei gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Der Firmenwert ergebe sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem auf die einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter aufgeteilten Kaufpreis und dem Verkehrswert der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter. Für die Apothekenkonzession sei zu prüfen, ob sie ein selbständiges Wirtschaftsgut darstelle oder als Teil des Firmenwertes anzusehen sei.

Eine selbständige Aktivierung könne nur dann erfolgen, wenn ein Betrag der zur Erlangung eines wirtschaftlichen Vorteils aufgewendet wurde, sich klar und eindeutig von den übrigen Aufwendungen abhebe und im Rahmen der sonstigen Aufwendungen nicht unbedeutet sei.

Neben dieser Fähigkeit zur gesonderten Bewertung werde auch gefordert, dass ein solches Wirtschaftsgut bei der Veräußerung greifbar sei (vgl. Aufsatz Univ.Do. Dr. Robert Hofiaus und Mmag. Josef Schuch, SWK A 541/96).

Gerade diese selbständige Bewertbarkeit sei bei Apothekenkonzessionen im Zuge der Übertragung des Betriebes nicht gegeben. Die Konzession könne nicht für sich veräußert und bewertet werden. Die Möglichkeit, innerhalb eines bestimmten örtlichen Bereiches ein Apothekenunternehmen betreiben zu können, trete vielmehr regelmäßig bei der Veräußerung des Unternehmens als Teil des Firmenwertes in Erscheinung. Dies gelte ebenso für den Fall der Abtretung von Anteilen bei Weiterbestehen des Apothekenunternehmens.

Univ.Prof. DDr. Hans Georg Ruppe führt in seinem Aufsatz im RdW 1996/4 S 3812 folgendes aus:

"Die österreichische Judikatur hat unter Geltung des EStG 1967 und EStG 1972 Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen, welche die gewerberechtliche Grundlage eines Unternehmens bilden, als untrennbare Bestandteile des Firmenwertes angesehen. Ebenso wurden rechtlich oder faktisch geschützte Wettbewerbsverhältnisse als Bestandteile des Firmenwertes angesehen."

Der Gesetzgeber des EStG 1988 habe die Neuregelung – Fiktion der Abnutzbarkeit des Firmenwertes – vor dem Hintergrund der bekannten, gefestigten Judikatur des VwGH zum Firmenwertbegriff vorgenommen und wollte – das ergebe sich einwandfrei aus den Materialien – eine Rechtsänderung herbeiführen. Die bisher von der Judikatur als nichtabnutzbar eingestuften Firmenwerte sollten künftig auf 15 Jahre abschreibbar sein. Der Versuch, unternehmenstragende Konzessionen bzw. Aufwendungen zur Erlangung rechtlich geschützter Wettbewerbsvorteile nunmehr aus Anlass dieser Gesetzesänderung aus dem Firmenwert herauszuberechnen, würde in offenen Widerspruch zu dem deutlich ermittelbaren Willen des Gesetzgebers des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Zusammenfassend führt die Bw. in ihrer Berufung aus, dass bei entgeltlichem Erwerb eines Apothekenunternehmens kein Teil des Kaufpreises für ein eigenes Wirtschaftsgut "Apothekenkonzession" auszuweisen sei, einerseits wäre diese so eng mit den anderen Firmenwertfaktoren verbunden, dass eine selbständige Bewertung nicht möglich erscheine

bzw. willkürlich wäre, andererseits wäre eine solche Trennung, selbst wenn sie von der Bewertungsseite her möglich wäre, dem Zweck widersprechend, den der Gesetzgeber des EStG 1988 nach den klaren Aussagen der Materialien mit der neuen Firmenwertabschreibung verfolgte.

Diese Berufung wurde dem Betriebsprüfer zur Stellungnahme übermittelt, der im wesentlichen seine Argumente im Betriebsprüfungsbericht wiederholt. Darüber hinaus äußerte er sich hinsichtlich der ertragsteuerlichen Würdigung wie folgt:

Hierbei handle es sich bei den apothekengesetzlich (§ 10 Abs. 2 ApG i.V.m. § 46 Abs. 2 ApG und § 48 Abs. 2 ApG) gewährleisteten Schutz, der die Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken durch Verankerung einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen sichern soll, um ein eigenes nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, das im Falle des entgeltlichen Erwerbes einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteiles (Bilanzbündeltheorie) anzusetzen sei, und nicht um einen Teil des Firmenwertes.

Unter dem Firmenwert werde nach Lehre und Rechtsprechung jener Wert eines Betriebes verstanden, der nicht einzeln betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden könne, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergebe, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt werde. Er gründe sich auf die gute Lage eines Unternehmens, seinen guten Ruf, der Bekanntheit seiner Firma (Firmenname), seinen guten Geschäftsbeziehungen, seine langjährige Erfahrung, der Qualität der Belegschaft, seiner guten innerbetrieblichen Organisation, Wettbewerbsverbote und -vorteile, Konkurrenzunterbindungsverträge, Marktposition, Marktbeherrschung, Bezugs- und Absatzbedingungen, Absatzorganisation, Vertriebsrechte, Kundenstock, Ansehen des Firmennamens und -geheimnisse, Kreditwürdigkeit, usw.

Der Firmenwert trete beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles als Unterschiedsbetrag zwischen den Teilwerten der einzelnen übernommenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter und dem Gesamtaufpreis für das Unternehmen in Erscheinung.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers werde im Geltungsbereich des EStG 1988 eine grundsätzliche Trennung zwischen Firmenwert und Konzession vorzunehmen und lediglich der Firmenwert auf 15 Jahre abzuschreiben sein.

Nach der Judikatur des VwGH, Erkenntnis vom 28.11.1980, B 529/77 komme der Apothekenkonzession, anders als bei sonstigen Unternehmen, eine überragende Bedeutung zu. Zuzufolge der dem Gebiet der Apotheke eigentümlichen Verhältnisse müsse die mit dem Firmenwert nachgerade idente Konzession als eine nach der Verkehrsauffassung essentielle

Unternehmensgrundlage, die eine mehr oder minder reale, wertbeständige Größe darstelle, betrachtet werden. Da bei Apotheken weitgehend wertbestimmend der Umsatz sei, wäre es unlogisch, bei gleich bleibendem oder steigendem Umsatz eine Entwertung der Konzession zu unterstellen. Der durch die Apothekenkonzession weitgehend gewährleistete Schutz vor Konkurrenzierung bewirke nämlich tatsächlich eine weitgehende Umsatzgarantie.

Nach Rechtsansicht der Betriebsprüfung wäre die Berufung aus den oben angeführten Gründen abzuweisen.

Gemäß § 276 Abs. 6 Bundesabgabenordnung (BAO) hat das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vorgelegt.

Die Berufung wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7.1.1998 bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 97/13/0155 anhängigen Beschwerdeverfahrens ausgesetzt, dessen Ausgang für die Entscheidung über diese Berufung von wesentlicher Bedeutung ist, da dieselbe Rechtsfrage zu klären war.

Strittig ist, ob die Apothekenkonzession bei entgeltlichem Erwerb untrennbarer Teil des Firmenwertes und damit nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 jedenfalls über die AfA abschreibbar ist oder ob sie vom Firmenwert zu unterscheiden ist und ein eigenes (nicht abnutzbares) Wirtschaftsgut darstellt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig auf 15 Jahre abzusetzen.

Um von den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes eine AfA vornehmen zu können, muss das Wirtschaftsgut der Abnutzung oder einer Substanzverringerung unterliegen. Ein Wirtschaftsgut unterliegt dann der Abnutzung, wenn sein Wert durch die Benutzung allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass es durch den Gebrauch in seiner Substanz immer mehr vermindert und schließlich ganz aufgebraucht wird oder dass es durch seine Verwendung oder Nutzung in seiner Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt wird, bis es schließlich seine Fähigkeit, nutzbringend zu verwenden, in so hohem Maß eingebüßt hat, dass seine weiter betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint.

Der VwGH hat im Zuge seines Erkenntnisses vom 25. Jänner 2000, 94/14/0141 vorerst den Ausführungen des Beschwerdeführers zugestimmt, wonach Konzessionen und andere Gewerbeberechtigungen, die die gewerberechtlichen Grundlagen eines Unternehmens bilden, auf Grund ihres firmenwertähnlichen Charakters in der Regel mit dem Firmenwert derart verbunden seien, dass sie dessen Schicksal bei der Beurteilung ihrer Absetzbarkeit teilten. In der Folge brachte der Gerichtshof im besagten Erkenntnis jedoch zum Ausdruck, dass bei einer Konzession für eine Apotheke jedoch insofern eine Ausnahme vorliege, als 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 (§ 46 ApG).

Der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens komme daher eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, weswegen der Wert einer solchen Konzession nicht zwangsläufig untrennbarer 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 weit gehenden Sicherung des laufenden Umsatzes eine überragende Bedeutung als tragende Komponente zu. Zudem bedürfe es keiner weiteren Ausführungen, dass Konzessionen für Apotheken wirtschaftlich verwertbar seien und auch verwertet werden.

Eine andere steuerliche Beurteilung des hier strittigen Konzessionswertes der Bw. ist auch im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH vom 2. März 1998, G 37/97 nicht geboten, im Rahmen dessen Teile des ApG aufgehoben wurden. Dies vor allem deshalb, weil der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis zum Ausdruck gebracht hat, dass die Regelungen des § 10 Abs. 2 Z 2 und 3 ApG, die den bestehenden öffentlichen Apotheken einen Existenzschutz gewähren, nicht verfassungswidrig sind. Verfassungswidrig sei allerdings § 10 Abs. 2 Z 1 ApG (Verstoß gegen Art. 6 StGG). Nach dieser mit dem Erkenntnis aufgehobenen Bestimmung wurde ein Bedarf an einer neu zu errichtenden Apotheke bereits verneint, sofern die Zahl der von der neu zu errichtenden öffentlichen Apotheke aus zu versorgenden Personen weniger als 5.500 beträgt. Der Schutz der Apotheken wird durch die Aufhebung der genannten Bestimmung des ApG durch das besagte Erkenntnis jedoch nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass sich daraus wohl keine Änderung der steuerlichen Beurteilung ergeben kann (vgl. VwGH: Apothekenkonzession nicht abnutzbar – kein Teil des Firmenwertes, Recht der Wirtschaft, Seite 180/2000).

Bezugnehmend auf dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (vgl. Apothekengesetznovelle 1998) ist nunmehr im Zuge eines Bedarfsprüfungsverfahrens für eine neu zu errichtende öffentliche Apotheke – so wie bisher – zu untersuchen, ob die Zahl



der versorgenden Personen der bestehenden umliegenden Apotheken unter 5.500 fällt (vgl. Schwammberger, Zum Bedarfprüfungsverfahren des ApG nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 1998, G 37/97, RdM 1998/111).

Damit ist auch klargestellt, dass diese auf Grund des besagten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes neue Rechtslage ohne Auswirkung auf bestehende Apotheken ist, d.h. der auf Basis von 5.500 zu versorgenden Personen gegebene Existenzschutz bestehender Apotheken bleibt weiterhin erhalten.

Bezüglich der Einwendungen der Bw., ob die Apothekenkonzession ein selbständiges Wirtschaftsgut darstelle oder als Teil des Firmenwertes anzusehen sei, so ist darauf zu verweisen, dass sich die Möglichkeit einen Konzessionswert vom Firmenwert zu trennen und ihn als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut zu behandeln, bereits aus früherer Lehre und Judikatur ergibt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 5. April 1978, 664, 892/77 hervorgehoben, dass die Grenze zwischen im Geschäfts- und Firmenwert enthaltenen Gütern und den selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern nicht immer leicht zu ziehen sei und daher keine allgemeine Regel bestehe, dass der Wert einer Konzession nicht aus dem Firmenwert herausgelöst werden könne. Vielmehr stellt diese Konzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliegt.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 28. Jänner 1980, B 259/77) kommt der Apothekenkonzession, anders als einer Konzession bei sonstigen Unternehmungen, eine überragende Bedeutung zu. Zuzufolge der dem Gebiet der Apotheken eigentümlichen Verhältnisse müsse die mit dem Firmenwert nachgerade idente Konzession als eine nach der Verkehrsauffassung essenzielle Unternehmensgrundlage, die eine mehr oder minder reale, wertbeständige Größe darstellt, betrachtet werden.

Auch die Literatur vertritt die Auffassung, dass Konzessionen als immaterielle Wirtschaftsgüter vom Firmenwert zu unterscheiden sind, die dem Firmenwert zwar ähnlich sind, aber dennoch nicht zum Firmenwert gehören, und folglich ein eigenes Wirtschaftsgut darstellen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, § 8 Tz 48).

Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes entsprechen somit auch der im nunmehrigen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2003, 97/13/0155 zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht, wonach Apothekenkonzessionen, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, nicht abnutzbare firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter darstellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. September 2004