



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EKA, 1020 Wien, ADR, vertreten durch Dr. Urabic u. Mag. Wawronek WT OHG, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, vom 30. Juni 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20 vom 3. Juni 1997 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1992, 1993 und 1994 sowie Gewerbesteuer für 1992 und 1993 und Einheitswert zum 1.1.1993 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Einkünfte aus <b>Gewerbebetrieb 1992</b> (§ 188 BAO):	<b>-1.064.786 S</b>	<b>- 77.381,01 €</b>
davon entfallen auf IG:	<b>455.988 S</b>	<b>33.137,94 €</b>
darin enthalten Kapitalertragsteuer:	<b>1.232 S</b>	<b>89,53 €</b>
sowie MS :	<b>-310.387 S</b>	<b>-22.556,70 €</b>
darin enthalten nichtausgleichsfähige Verluste	<b>10.886 S</b>	<b>791,12 €</b>
und Kapitalertragsteuer	<b>1.849 S</b>	<b>134,37 €</b>
und HB:	<b>-1.210.387 S</b>	<b>- 87.962,25 €</b>

darin enthalten nichtausgleichsfähige Verluste	<b>10.885 S</b>	<b>791,04 €</b>
und Kapitalertragsteuer	<b>1.849 S</b>	<b>134,37 €</b>
Einkünfte aus <b>Gewerbebetrieb 1993</b> (§ 188 BAO):	<b>-1.463.514 S</b>	<b>-106.357,71 €</b>
davon entfallen auf IG :	<b>780.413 S</b>	<b>56.714,82 €</b>
sowie MS	<b>497.784 S</b>	<b>-36.175,37 €</b>
darin enthalten nichtausgleichsfähige Verluste	<b>472.822 S</b>	<b>34.361,31 €</b>
und HB	<b>-1.746.143 S</b>	<b>-126.897,16 €</b>
darin enthalten nichtausgleichsfähige Verluste	<b>641.156 S</b>	<b>46.594,62 €</b>

Einkünfte aus <b>Gewerbebetrieb 1994</b> (§ 188 BAO)	<b>1.105.952 S</b>	<b>80.372,66 €</b>
davon entfallen auf MIG :	<b>696.370 S</b>	<b>50.607,18 €</b>
sowie MS :	<b>943.767 S</b>	<b>68.586,22 €</b>
und HB :	<b>-534.185 S</b>	<b>-38.820,74 €</b>
darin enthalten nichtausgleichsfähige Verluste	<b>71.913 S</b>	<b>5.226,12 €</b>
Gewerbeertrag 1992:	1.563.518 S	
Messbetrag nach dem Gewerbeertrag	70.357 S	
<b>Gewerbesteuer 1992:</b>	<b>211.071 S</b>	<b>= 15.339,13 €</b>
Gewerbeertrag 1993:	661.482 S	
Messbetrag nach dem Gewerbeertrag	29.763 S	
<b>Gewerbesteuer 1993</b>	<b>89.289 S</b>	<b>= 6.488,88 €</b>
<b>Einheitswert zum 1. Jänner 1993:</b>	<b>-1.991.000 S</b>	<b>- 144.691,61 €</b>
davon entfallen auf MIG :	<b>39.876 S</b>	<b>2.897,90 €</b>
auf MS :	<b>- 824.049 S</b>	<b>- 59.885,97 €</b>
und auf HB :	<b>- 1.206.827 S</b>	<b>- 87.703,54 €</b>

## Entscheidungsgründe

Die Großbetriebsprüfung Wien (GBPW) führte bei der EKA eine die Jahre 1992 bis 1994 umfassende Buch- und Betriebsprüfung durch, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden (Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes (BPB) vom 21. April 1997:

### „Tz. 16 Konzession

Am 19.3.1992 wurde die Eka um S 37.500.500. – erworben. Der von der Bp ermittelte nichtabnutzbare Konzessionswert beträgt: S 7.629.000.-- und vermindert die Abschreibungsbasis des Firmenwertes um diesen Betrag“.

Die Betriebsprüfung (Bp) führte im BPB weiters aus, dass es sich bei dem apothekengesetzlich gewährleisteten Schutz, um ein eigenes nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut handle, das im Falle des entgeltlichen Erwerbs einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteils anzusetzen sei, und nicht um einen Teil des Firmenwerts.

Als Grundlage für die Ermittlung des Konzessionswertes sei der Pachterlös herangezogen worden, der für den Mindestumsatz im Falle einer Verpachtung zu erzielen wäre, d.s. unter Zugrundelegung der Pachtrichtzinssätze der österreichischen Apothekerkammer für die konkret gegebene Verteilung von 71 % Krankenkassenerlöse und 29 % Privaterlöse und mangels anderer geeigneter Unterlagen bei einem geschätzten Pro – Kopf - Heilmittelverbrauch von S 2.181 excl. USt (aus Studie Industriewissenschaftliches Institut ) insgesamt S 813.757 (fiktive Pacht für Krankenkassenumsätze S 471.525 und Privatumsätze S 342.232.-).

Dieser Pachterlös sei im Schätzungsweg um 25 % für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verpachtung gekürzt worden, sodass sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von S 610.318 ergebe. Hievon seien 75 % (S 457.739) – abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien als ewige Rente - unter Zugrundelegung eines 6 %igen Kapitalisierungszinssatzes - als Konzession angesetzt worden. Hierdurch ergebe sich insgesamt ein Konzessionswert in Höhe von S 7,629.000.

Die Erfolgsauswirkungen wurden im BPB (Tz 16 und 17) wie folgt dargestellt:

„

	Zugang 1992	1992
	S	S
Wert lt. StB	0	0

Wert lt. Bp	<u>7.629.000</u>	<u>7.629.000</u>
Vermögensänderung	7.629.000	7.629.000
Vermögensänderung des Vorjahres	0	-7.629.000
Erfolgsauswirkung	0	0
	1993	1994
	S	S
Wert lt. StB	0	0
Wert lt. Bp	<u>7.629.000</u>	<u>7.629.000</u>
Vermögensänderung	7.629.000	7.629.000
Vermögensänderung des Vorjahres	<u>-7.629.000</u>	<u>- 7.629.000</u>
Erfolgsauswirkung	0	0

### Firmenwert

Unter Hinweis auf die Ausführungen in Tz. 16, 18a und 19 ist der Firmenwert entsprechend zu vermindern.

	Zugang 1992	31.12.1992
Wert lt. Stb	34.916.720	32.591.267
Wert lt. Bp	<u>29.061.040</u>	<u>27.123.637</u>
Vermögensänderung	-5.855.680	-5.467.630
Vermögensänderung des Vorjahres	<u>0</u>	<u>5.855.680</u>
Erfolgsänderung	<u>0</u>	388.050
	31.12.1993	31.12.1994
Wert lt. Stb	30.265.814	27.940.361
Wert lt. Bp	<u>25.186.234</u>	<u>23.248.831</u>
Vermögensänderung	-5.079.580	-4.691.530

Vermögensänderung des Vorjahres	5.467.630	5.079.580
---------------------------------	-----------	-----------

".

Das Finanzamt erließ am 3. Juni 1997 und 2. Juni 1997 die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1994 und die Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1993, wobei die vorgenannten Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechend Berücksichtigung fanden.

Die EKA erhob gegen die besagten Bescheide am 30. Juni 1997 das Rechtsmittel der Berufung, wobei die Auffassung vertreten wurde, das Herauslösen eines Betrages von 7.629.000 S aus dem Firmenwert und dessen Beurteilung als nichtsabzugsfähiger Konzessionswert sei weder im Einklang mit Lehre und Judikatur und widerspreche der Regelung des § 8 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988.

Vielmehr stelle ein Konzessionswert einen Teil des Firmenwertes dar, der mit diesem untrennbar verbunden sei und demnach gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben werden könne.

Gegen die Bewertung des Konzessionswertes wurde vorgebracht, der in Ansatz gebrachte geschätzte Mindestumsatz basiere auf mindestens 5.500 zu versorgenden Einwohnern, wobei übersehen werde, dass keiner Apotheke mit dem Gebietsschutz die Versorgung von 5.500 Einwohnern garantiert werde. Zudem sei der von der Bp in Ansatz gebrachte Pro – Kopf – Heilmittelverbrauch von 2.181 S unzutreffend, da die Bevölkerung des Einzugsgebietes der Eka über eine geringere Kaufkraft verfüge (1.690 S pro Person).

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

Gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Zur Frage der Absetzbarkeit des in der Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke bestehenden Wirtschaftsgutes nach der Rechtslage seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 hat sich der VwGH bereits wiederholt geäußert und dabei ausgesprochen, dass Apothekenkonzessionen, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellen (vgl. zuletzt etwa: VwGH v. 16. September 2003, 2000/14/0119; 5. Juli 2004, 2000/14/0123; 21. September 2005, 2001//13/0214).

Für die Bewertung der Apothekenkonzession stellt der in der Rz 2292 EStR idF Wartungserlass 2005 vom 2. Jänner 2006 angewendete Berechnungsmodus, den nicht abnutzbaren Konzessionswert von Apotheken mit 25 % des Kaufpreises der Apotheke anzusetzen, - höchstens aber € 500.000 für die gesamte Apotheke -, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen sind, eine taugliche Berechnungsmethode für die Bemessung des Konzessionswertes einer Apotheke dar.

Besonderheiten des Einzelfalles wären aber durch eine hievon abweichende Bewertungsmethode entsprechend zu berücksichtigen.

Im konkreten Fall ist eine solche Notwendigkeit, Besonderheiten des Einzelfalles zu berücksichtigen, nicht gegeben, vielmehr wurde mit Schreiben vom 30. März 2006 der Antrag gestellt, die besagte Bewertungsmethode zur Anwendung zu bringen, weshalb untenstehende Berechnung anzuwenden war:

Firmenwert des erworbenen Unternehmens:	34.916.720 S
davon nicht abschreibbar 25 %, höchstens aber 500.000 € :	<u>6.880.150 S (= 500.000 €)</u>
Konzessionswert lt. Bp:	7.629.000 S
somit zusätzlich abschreibbar (7.629.000 S - 6.880.150 S):	748.850 S
zusätzliche Afa (gegenüber Bp) 1/15:	49.923 S
zu verteilende <b>Einkünfte 1992:</b>	-1.014.863 S
zusätzliche Afa:	<u>-49.923 S</u> -1.064.786 S
davon MIG :	455.988 S
sowie MS :	-310.387 S
und HB :	-1.210.387 S
zu verteilende <b>Einkünfte 1993:</b>	-1.413.591 S
zusätzliche Afa:	<u>-49.923 S</u> -1.463.514 S
davon MIG :	780.413 S
sowie MS :	-497.784 S
und HB :	-1.746.143 S

zu verteilende <b>Einkünfte 1994:</b>	1.155.875 S
zusätzliche Afa:	<u>-49.923 S</u>
	1.105.952 S
davon MIG :	696.370 S
sowie MS :	943.767 S
und HB :	-534.185 S

Die Einkünfteanteile der MIG erfuhren deshalb keine Änderung, weil diese gem. § 9 Z 2 des Gesellschaftsvertrages am Verlust der Gesellschaft nicht teilnimmt und neben einem fixen Gewinnanteil von 70.000 S über keine weiteren Gewinnansprüche verfügt.

Die Gewerbesteuer für 1992 und 1993 war wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte 1992 lt. Berufungsentscheidung:	-1.064.786 S
Hinzurechnung gem. § 7 Z 1 GewStG:	<u>2.628.304 S</u>
Gewerbeertrag:	1.563.518 S
Messbetrag nach dem Gewerbeertrag:	70.357 S (4,5 % v. 1.563.500 S)
<b>Gewerbesteuer 1992</b> (300 %):	211.071 S
Einkünfte 1993 lt. Berufungsentscheidung:	-1.463.514 S
Hinzurechnung gem. § 7 Z 1 GewStG:	<u>2.124.996 S</u>
Gewerbeertrag:	661.482 S
Messbetrag nach dem Gewerbeertrag:	29.763 S (4,5 % v. 661.400 S)
<b>Gewerbesteuer 1993</b> (300 %):	89.289 S

Bei der Einheitswertermittlung per 1. Jänner 1993 war von den Feststellungen der Bp insoweit abzuweichen, als die für 1992 zusätzlich zukommende Afa (49.923 S) die Besitzposten als auch den Einheitswert des Betriebes entsprechend mindern mussten:

Besitzposten lt. Bp:	39.268.577 S
- zusätzlich zukommende Afa:	<u>49.923 S</u>
Besitzposten lt. Berufungsentscheidung:	39.218.654 S
Schuldposten:	<u>-41.209.140 S</u>
Einheitswert lt. Berufungsentscheidung:	-1.990.486 S
<b>Einheitswert per 1. Jänner 1993</b>	<b>-1.991.000 S</b>

gerundet:	
Kapitalkonten per 31. Dezember 1992:	-2.040.504 S
Einheitswert:	<u>-1.991.000 S</u>
	49.504 S

Davon entfallen auf:

			Kapitalverr.Kt en	Anteil am Einheitswert
MIG:	25,00 %	12.376 S	27.500 S	39.876 S
HB	37,50 %	18.564 S	-1.225.391 S	-1.206.827 S
MS	<u>37,50 %</u>	<u>18.564 S</u>	<u>-842.613 S</u>	<u>-824.049 S</u>
Summe	100,00 %	49.504 S	-2.040.504 S	-1.991.000 S

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. September 2006