



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 3. April 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23, St.Nr., vom 28. Februar 2001 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1995 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO werden für 1995 mit ATS 22,320.510,-- (€ 1,622.094,70), davon Halbsatzeinkünfte (§ 37 Abs1 EStG1988) ATS 19.257.258,-- (€ 1,399.479,50), für 1996 mit ATS 3,351.801,-- (€ 243.584,87) und für 1997 mit ATS 3,476.505,-- (€ 252.647,47) festgestellt.

Diese Einkünfte verteilen sich auf die Mitunternehmer wie folgt:

	1995 in ATS	1995 in €	1996 in ATS	1996 in €	1997 in ATS	1997 in €
MP	2,059.175,--	149.646,08	2,239.703,--	162.765,56	2,527.534,--	183.683,05
A-GmbH	-205.057,--	14.902,07	243.343,--	17.684,43	236.974,--	17.221,57
GL Davon Halbsatzeinkünfte (§37Abs1 EStG1988)	20,352.750,-- 19.257.258,--	1,479.092,-- 1,399.479,50	742.082,--	53.929,20	593.331,--	43.119,04
AW	113.642,--	8.258,69	126.673,--	9.205,69	118.666,--	8.623,79

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt eine Apotheke und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, das den Zeitraum vom 1. Februar bis zum 31. Jänner des Folgejahres umfasst. Mit Stichtag 1. Februar 1994 erwarb Frau MP einen Anteil an der Bw. im Ausmaß 25 % zu einem Kaufpreis in Höhe von ATS 6,921.225,-- und die Firma A-GmbH einen solchen im Ausmaß von 45 % zu einem Kaufpreis in Höhe von ATS 12,458.205,-- von Frau GL, die bis zum letztgenannten Zeitpunkt zu 95 % an der Bw. beteiligt war. Der restliche Anteil an der Bw. -5%, Anteilsinhaberin Frau AW - blieb von dieser Transaktion unberührt.

In der Ergänzungsbilanz von Frau MP schien zum 1. Februar 1994 - nach Abzug des Wertes der Geschäftsausstattung und jenes des Mietrechtes - ein abschreibbarer Firmenwert in Höhe von ATS 6,046.225,-- und in jener der Firma A-GmbH ein solcher in Höhe von ATS 10.883.205,-- auf. In den folgenden Geschäftsjahren wurde die diesbezügliche Absetzung für Abnutzung unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von fünfzehn Jahren vorgenommen.

In einer den Zeitraum 1994 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung nahm die BP unter Hinweis auf § 12 Abs 1 ApoG folgende Aufteilung des Kaufpreises in Höhe von insgesamt ATS 19,379.430,- der zum 1. Februar 1994 veräußerten bzw. neu erworbenen Wirtschaftsgüter vor:

	lt. St.B.	lt. BP	Afa
Geschäftsausstattung	700.000,--	420.000,--	10%
Mietrecht	1,750.000,--	1,050.000,--	10%
Konzession	0,--	5,245.800,--	0%
Firmenwert	16,379.430,--	12,663.630,--	6,67%
Summe	19.379.430,--	19.379.430,--	

Die BP passte die jeweiligen Bemessungsgrundlagen der Absetzung für Abnutzung entsprechend an.

Anzumerken ist, dass die BP den Wert der Geschäftsausstattung, bezogen auf die gesamte Apotheke, mit ATS 600.000,-- und jenen des Mietrechtes, ebenfalls bezogen auf die gesamte Apotheke, mit ATS 1,500.000,-- feststellte.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995, 1996 und 1997 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw.

dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen.

Hinsichtlich der im letzten Absatz genannten Jahre stellte das Finanzamt den Prüfungsfeststellungen folgend die in den jeweiligen Jahren erzielten Einkünfte einheitlich und gesondert fest und erließ am 28. Februar 2001 die dementsprechenden Bescheide.

In der mit Schreiben vom 3. April 2001 gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass diese gegen die Festsetzung eines Betrages von ATS 5,245.800,-- gerichtet sei und beantragte unter Hinweis auf die diesbezügliche Judikatur und Literatur den genannten Betrag als Teil des Firmenwertes zu behandeln und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die Abschreibung dieses Firmenwertes von ATS 349.720,-- jährlich zu vermindern. Die von der BP getroffenen Feststellungen betreffend den Wert der Geschäftsausstattung sowie den Wert des Mietrechtes wurden von der Bw. nicht bekämpft.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2006 gab die Bw. bekannt, dass sie mit der Anwendung der RZ 2292 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 in dem seit Jänner geltenden Wortlaut einverstanden sei und schränkte ihre Berufung dahingehend ein, dass sie beantragte, den Teil des nicht abschreibbaren Konzessionswertes mit 25 % des Kaufpreises der Apotheke bzw. des Apothekenanteiles – höchstens € 500.000,-- für die ganze Apotheke – festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mehrfach mit Frage der Absetzbarkeit des in der Konzession einer öffentlichen Apotheke bestehenden Wirtschaftsgutes nach der Rechtslage seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 auseinandergesetzt und dabei wiederholt ausgesprochen, dass Apothekenkonzessionen, da diese einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 25. Jänner 2000, Zl. 94/14/0141, vom 26. Juli 2000, Zl. 2000/14/0111, vom 16. September 2003, Zl. 2000/14/0119, vom 5. Juli 2004, Zl. 2000/14/0123 und vom 21. September 2005, Zl. 2001/13/0214).

Für die Bewertung von Apothekenkonzessionen 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 – höchstens jedoch mit € 500.000,-- - anzusetzen, 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.

Die Absetzung für Abnutzung des Firmenwertes ist daher in ATS wie folgt zu berechnen:

Kaufpreis von 70 % der Anteile an der Apotheke: ATS 19,379.430,--

Wert der gesamten Apotheke (100 %) somit: ATS 27,684.900,--

25 % des Kaufpreises der gesamten Apotheke somit: ATS 6,921.225,--

Nicht abnutzbarer Konzessionswert der gesamten Apotheke: ATS 6,880.150,-- (€ 500.000,--)

Absetzbarer Teil des Kaufpreises der gesamten Apotheke somit: ATS 20,804.750,--

(ATS 27,684.900,-- vermindert um ATS 6,880.150,-- (€ 500.000,--))

Davon 70 %: ATS 14,563.325,--

Nicht absetzbarer Konzessionswert bezogen auf 70 % der Anteile: ATS 4,816.105,--

	gesamte Apotheke in ATS	Apotheke anteilig (70%) in ATS
Geschäftsausstattung	600.000,--	420.000,--
Mietrecht	1,500.000,--	1,050.000,--
Konzession lt. Berufungsentscheidung	6,880.150,--	4,816.105,--
Firmenwert lt. Berufungsentscheidung	18,704.750,--	13,093.325,--
Summe	27,684.900,--	19,379.430,--

AfA-Bemessungsgrundlage Firmenwert der Anteile (25 %) von Frau MP laut Berufungsentscheidung somit: ATS 4,676.188,--

(AfA-Bemessungsgrundlage lt. Bescheid bisher: ATS 4,522.725,--)

Jährliche AfA Firmenwert im Sinne der Bestimmung des § 8 Abs 3 EStG 1988 laut Berufungsentscheidung daher: **ATS 311.746,--**

(jährliche AfA lt. Bescheid bisher: 301.515,--)

AfA-Bemessungsgrundlage Firmenwert der Anteile bei der Firma A-GmbH (45 %) laut Berufungsentscheidung somit: ATS 8,417.138,--

(AfA-Bemessungsgrundlage lt. Bescheid bisher: ATS 8,140.905,--)

Jährliche AfA Firmenwert im Sinne der Bestimmung des § 8 Abs 3 EStG 1988 laut Berufungsentscheidung daher: **ATS 561.143,--**

(jährliche AfA lt. Bescheid bisher: 542.727,--)

Die jährliche AfA ist daher, bezogen auf die Bw., um den Betrag von insgesamt ATS 28.647,-- zu erhöhen.

Die Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO lt. BE sind daher in ATS wie folgt zu berechnen:

1995:

	lt. Bescheid	lt. Berufungsentscheidung
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	22,349.157,--	22,320.510,--
Davon Halbsatzeinkünfte (§37Abs1 EStG1988)	19.257.258,--	19.257.258,--
A-GmbH Anteil	-186.641,--	-205.057,--
GL Anteil	20,352.750,--	20,352.750,--
Davon Halbsatzeinkünfte (§37Abs1 EStG1988)	19.257.258,--	19.257.258,--
AW Anteil	113.642,--	113.642,--
MP Anteil	2,069.406,--	2,059.175,--

1996:

	lt. Bescheid	lt. Berufungsentscheidung
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3,380.448,--	3,351.801,--
A-GmbH Anteil	261.759,--	243.343,--
GL Anteil	742.082,--	742.082,--
AW Anteil	126.673,--	126.673,--
MP Anteil	2,249.934,--	2,239.703,--

1997:

	lt. Bescheid	lt. Berufungsentscheidung
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3,505.152,--	3,476.505,--
A-GmbH Anteil	255.390,--	236.974,--
GL Anteil	593.331,--	593.331,--
AW Anteil	118.666,--	118.666,--
MP Anteil	2,537.765,--	2,527.534,--

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Oktober 2006