



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AAST, 1020 Wien, vertreten durch Mag. Clemens Ladstätter, 1050 Wien, Obere Amtshausgasse 1-3, vom 24. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 31. Jänner 2001 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO werden für **1999** mit **1.833.527 S (133.247,60 €)** festgestellt.

Diese Einkünfte verteilen sich auf die Mitunternehmer wie folgt:

|      |                                   |
|------|-----------------------------------|
| BK : | <b>1.729.446 S (125.683,74 €)</b> |
| EG : | <b>25.187 S ( 1.830,41 € )</b>    |
| SK : | <b>78.894 S ( 5.733,45 € )</b>    |

### Entscheidungsgründe

Die AAST wurde seitens der Großbetriebsprüfung Wien (GBPW) einer den Zeitraum 1992 bis 1994 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung unterzogen, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden:

"

## Tz. 20 Sonderbetriebsvermögen K

Mit Abtretungsübereinkommen vom 30.1.1992 übernimmt die Komplementärin K zum Stichtag 31.12.1991 den Kommanditanteil in Höhe von 16 % von IM zum vereinbarten Kaufpreis von S 2.000.000. Die Beteiligungsverhältnisse stellen sich wie folgt dar:

|                                     |                  |
|-------------------------------------|------------------|
| Komplementärin mit 67 %:            | K                |
| Kommanditistin mit 33 %:            | Ko               |
| Stille Reserven lt. Vlg.            | 1.624.616,30     |
| + stille Reserven lt. Tz. 18 lit. a | <u>40.000,00</u> |
| Stille Reserven lt. Bp              | 1.646.616,30     |

Die Aufteilung der stillen Reserven wurde von der Bp wie folgt vorgenommen:

|                              | <u>Lt. Steuerbilanz</u> | <u>Lt. Betriebsprüfung</u> |
|------------------------------|-------------------------|----------------------------|
|                              | S                       | S                          |
| Konzession (nicht abnutzbar) |                         | 1.147.000,00               |
| BGA (ND 5 Jahre)             | 160.000,00              | 39.600,00                  |
| Mietrecht (ND 10 Jahre)      | 320.000,00              |                            |
| Mietrecht (ND 25 Jahre)      |                         | 421.000,00                 |
| Firmenwert (ND 15 Jahre)     | <u>1.144.616,30</u>     | <u>57.016,30</u>           |
| Summe                        | 1.624.616,30            | 1.664.616,30               |

".

Die Betriebsprüfung (Bp.) führte in der lit. a der genannten Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes (BPB) vom 17. Juni 1999 hiezu aus, dass es sich bei dem apothekengesetzlich gewährleisteten Schutz, der die Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken durch Verankerung einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen sichern soll, um ein eigenes nichtabnutzbares Wirtschaftsgut handle, das im Falle des entgeltlichen Erwerbs einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteils anzusetzen sei. Der Konzessionswert wurde auf Basis eines um bestimmte Faktoren gekürzten fiktiven Pachterlöses (Tz 20 a BPB) mit 7.170.377 S errechnet, d.s. für den veräußerten Anteil von 16 % 1.147.000 S, was zu folgenden Erfolgsauswirkungen führte (Tz 20 a, d BPB v.17. Juni 1999):

"

|                     | <b>31.12.1992</b> | <b>31.12.1993</b> | <b>31.12.1994</b> |
|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Konzession 1</b> | S                 | S                 | S                 |

|   |                     |                      |                      |
|---|---------------------|----------------------|----------------------|
| Wert lt. StB                              | 0,00                | 0,00                 | 0,00                 |
| <u>Wert lt. Bp</u>                        | <u>1.147.000,00</u> | <u>1.147.000,00</u>  | <u>1.147.000,00</u>  |
| Vermögensänderung                         | 1.147.000,00        | 1.147.000,00         | 1.147.000,00         |
| Vermögensänderung<br><u>des Vorjahres</u> | <u>0,00</u>         | <u>-1.147.000,00</u> | <u>-1.147.000,00</u> |
| <b>Erfolgsauswirkung</b>                  | <b>1.147.000,00</b> | <b>0,00</b>          | <b>0,00</b>          |

....

....

#### d) Firmenwert

Aufgrund der Feststellungen lit. a bis c) ergibt sich ein Firmenwert lt. Bp in Höhe von S 57.016,30.

|   | <b>31.12.1992</b>              | <b>31.12.1993</b>   | <b>31.12.</b>    |
|---|--------------------------------|---------------------|------------------|
| <b><u>Firmenwert 1</u></b>                  | <b>S</b>                       | <b>S</b>            | <b>S</b>         |
| Wert lt. Stb                                | 1.068.385,00                   | 992.154,00          | 915.92           |
| <u>Wert lt. Bp</u>                          | <u>53.215,00</u>               | <u>49.414,00</u>    | <u>45.613,00</u> |
| Vermögensänderung                           | -<br>1.015.170,<br>00          | -942.740,00         | -870.3           |
| Vermögensänderungen<br><u>des Vorjahres</u> | <u>-40.000,00</u>              | <u>1.015.170,00</u> | <u>942.74</u>    |
| <b>Erfolgsauswirkung</b>                    | <b>-<br/>1.055.17<br/>0,00</b> | <b>72.430,00</b>    | <b>72.43</b>     |

Das Finanzamt erließ in der Folge Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1994 im wiederaufgenommenen Verfahren, wobei die Feststellungen der BP entsprechend Berücksichtigung fanden.

Die GBPW führte in der Folge bei der AAST eine den Zeitraum von 1995 bis 1997 umfassende Buch- und Betriebsprüfung durch, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden (Tz 23 Pkt. 2 des BPB vom 21. Juni 1999):

"

...

## **2. Sonderbetriebsvermögen 2 (Mitunternehmeranteilsveräußerung zum 31.12.1996)**

Mit 1.1.1996 erwarben Frau K , Frau G , Herr Kr den 33 % Anteil von Fr. Ko um S

5.500.000,00 wodurch sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt darstellen:

|                       |      |        |
|-----------------------|------|--------|
| Komplementärin mit    | 90 % | K      |
| Kommanditistinnen mit | 5 %  | G      |
| und mit               | 5 %  | Hr. Kr |

Die Aufteilung der stillen Reserven wurde von der Bp wie folgt vorgenommen:

|   | <u>Lt. Steuerbilanz</u> | <u>Lt. Betriebsprüfung</u> |
|---|-------------------------|----------------------------|
| Kaufpreis abzüglich Festkapital               |                         | 5.417.500,00               |
| Konzession (nicht abnutzbar)                  |                         | 2.631.000,00               |
| BGA (ND 5 Jahre)                              | 400.000,00              | 100.000,00                 |
| Mietrecht (ND 10 Jahre)                       | 800.000,00              |                            |
| Mietrecht (ND 25 Jahre, ab 1997 Rnd 15 Jahre) |                         | 985.000,00                 |
| <u>Firmenwert (ND 15 Jahre)</u>               | <u>4.217.500,00</u>     | <u>1.701.500,00</u>        |
| Summe   | 5.417.500,00            | 5.417.500,00               |

Die Betriebsprüfung (Bp.) führte in der lit. a der genannten Tz 23 des Betriebsprüfungsberichtes (BPB) vom 21. Juni 1999 hiezu aus, dass es sich bei dem apothekengesetzlich gewährleisteten Schutz, der die Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken durch Verankerung einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen sichern soll, um ein eigenes nichtabnutzbares Wirtschaftsgut handle, das im Falle des entgeltlichen Erwerbs einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteils anzusetzen sei. Der Konzessionswert wurde auf Basis eines um bestimmte Faktoren gekürzten fiktiven Pachterlöses (Tz 23 a, d BPB) mit 7.923.425 S errechnet, d.s. für den veräußerten Anteil von 33 % 2.631.000 S, was zu folgenden Erfolgsauswirkungen führte (Tz 23 a, d BPB v.21. Juni 1999):

|  | <b>31.12.1996</b>   | <b>31.12.1997</b>    |
|--|---------------------|----------------------|
| <b>Konzession 2</b>                        | <b>S</b>            | <b>S</b>             |
| Wert lt. StB                               | 0,00                | 0,00                 |
| <u>Wert lt. Bp</u>                         | <u>2.631.000,00</u> | <u>2.631.000,00</u>  |
| Vermögensänderung                          | 2.631.000,00        | 2.631.000,00         |
| <u>Vermögensänderung<br/>des Vorjahres</u> |                     | <u>-2.631.000,00</u> |
| <b>Erfolgsauswirkung</b>                   | <b>2.631.000,00</b> | <b>0,00</b>          |

....

....

#### d) Firmenwert

Aufgrund der Feststellungen lit. a) bis c) ergibt sich ein Firmenwert lt. Bp in Höhe von S 1.701.500.-.

|  | <b>31.12.1996</b>              | <b>31.12.1997</b>     |
|--|--------------------------------|-----------------------|
| <b>Firmenwert 2</b>                          | <b>S</b>                       | <b>S</b>              |
| Wert lt. Stb                                 | 3.936.333,00                   | 3.655.166,00          |
| <u>Wert lt. Bp</u>                           | <u>1.588.067,00</u>            | <u>1.474.634,00</u>   |
| Vermögensänderung                            | -2.348.266,00                  | -<br>2.180.532,<br>00 |
| <u>Vermögensänderungen des<br/>Vorjahres</u> | <u>0,00</u>                    | <u>2.348.266,00</u>   |
| <b>Erfolgsauswirkung</b>                     | <b>-<br/>2.348.266<br/>,00</b> | <b>167.734,00</b>     |

Das Finanzamt erließ in der Folge Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1998 teilweise als Erstbescheide, teilweise im wieder aufgenommenen Verfahren, wobei die besagten Feststellungen der BP entsprechend Berücksichtigung fanden.

Die AAST er hob gegen die besagten Feststellungsbescheide für die Kalenderjahre 1992 bis 1994, 1995 bis 1997 sowie 1998 am 30. Juli 1999, 1. September 1999 und 5. Mai 2000 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte darin die Beträge von 1.147.000 S und 2.631.000 S als Teile des Firmenwertes 1992 und 1996 anzuerkennen und Jahresabschreibungen in Höhe von 76.467 S und 175.400 S zum Abzug zuzulassen.

Die besagten Berufungen wurden seitens der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V mit Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 2000 (GZlen RV/711-16/1999, RV/128-16/2000) als unbegründet abgewiesen.

Die dagegen erhobene Beschwerde der Berufungswerberin (Bw.) wurde seitens des Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnis vom 21. September 2005, Zl. 2001/13/0214 als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt erließ am 31. Jänner 2001 den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 1999, wobei den vorstehend genannten Feststellungen der GBPW entsprochen und die gleichfalls bereits genannten Beträge von 1.147.000 S und 2.631.000 S als nicht abschreibbarer Konzessionswert beurteilt wurden. Eine Afa kam insoweit nicht zum Ansatz.

Die Bw. er hob gegen diesen Bescheid am 24. September 2001 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte darin die beiden als Konzessionswert beurteilten Beträge als abschreibbaren Teil des jeweiligen Firmenwerts zu behandeln.

Die AAST wurde mit Schreiben vom 9. Februar 2006 ersucht mitzuteilen, ob die Anwendung der Pauschalregelung gem. Einkommensteuerrichtlinien 2000 (RZ 2292 in der Fassung des Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2005) auf den vorliegenden Berufungsfall ihre Zustimmung finde, d.h. ob gegen den Ansatz von 25 % des Kaufpreises einer Apotheke (eines Anteils einer Apotheke) als nicht abnutzbaren Konzessionswert Bedenken bestünden.

Im Rahmen eines weiteren an die Bw. gerichteten Schreibens der Berufungsbehörde vom 23. August 2006, dem als Beilage die beabsichtigte Neuberechnung Afa für den Konzessionswert beigegeben war (188.900 S), wurde mitgeteilt, dass auf Basis dieser Berechnung die auf BK, EG und SK entfallenden Anteile an den gemeinschaftlichen Einkünften für 1999 mit 1.733.406 S, 25.407 S und 79.114 S zu bemessen seien.

Der steuerliche Vertreter der Bw. teilte hierauf mit (E-Mail vom 12. September 2006), dass dem Erledigungsentwurf der Berufungsbehörde zugestimmt werde und beabsichtigt sei die Steuererklärungen der Gesellschaft in Anlehnung an die am 23. August 2006 erfolgte Ausfertigung zu erstellen.

In einer weiteren Eingabe (E-Mail vom 14. September 2006) wurde die Berücksichtigung von Kreditfinanzierungskosten in Höhe von 4.400 S begehrt, wobei begründend auf die Feststellungen der Bp (BPB 1995-1997, Tz 16) hingewiesen wurde.

***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. 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 von 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 hiervon abweichende Bewertungsmethode entsprechend zu berücksichtigen. Im konkreten Fall sind derartige Besonderheiten weder aus der Aktenlage erkennbar noch wurde Derartiges seitens der Bw. ins Treffen geführt.

Es war demnach untenstehende Berechnungsmethode anzuwenden:

Konzessionswert 1992:

|   |                   |
|---|-------------------|
| <u>Konzessionswert 1992 lt. BP:</u>           | 1.147.000 S       |
| 25 %:   | <u>-286.750 S</u> |
| abschreibbarer Teil d.<br>Konzessionswertes:  | 860.250 S         |
| Afa demnach (15 Jahre<br>Abschreibungsdauer): | 57.350 S          |
| Buchwert zum 1.1.1999 (nach 7<br>Jahren)      | 458.800 S         |

Konzessionswert 1996:

|  |                   |
|--|-------------------|
| <u>Konzessionswert 1996 lt. BP:</u>        | 2.631.000 S       |
| 25 %:                                      | <u>-657.750 S</u> |
| abschreibbarer Teil des Konzessionswertes: | .973.250 S        |
| Afa demnach (15 Jahre Abschreibungsdauer): | 131.550 S         |
| Buchwert zum 1.1.1999 (nach 3 Jahren):     | .578.600 S        |

Die zusätzlich zu berücksichtigende Afa – abweichend von den Feststellungen der BP – beträgt daher:

|                           |                 |
|---------------------------|-----------------|
| Afa Konzessionswert 1992: | 57.350 S        |
| Afa Konzessionswert 1996: | <u>31.550 S</u> |
| Afa Konzessionswert:      | 88.900 S        |

Die Afa war den Mitunternehmern der Bw. wie folgt zuzuordnen:

|   |           |
|---|-----------|
| BK :                                      |           |
| Afa Konzessionswert 1992: 57.350 S        | 149.040 S |
| Afa Konzessionswert 1996: <u>91.690 S</u> |           |
| EG:                                       |           |
| Afa Konzessionswert 1996:                 | 19.930 S  |
| SK:                                       |           |
| Afa Konzessionswert 1996:                 | 19.930 S  |

Dabei war die Afa für den Konzessionswert 1992 BK zur Gänze zuzuweisen, da der entsprechende Anteilskauf durch sie allein erfolgte.

Der Anteilskauf 1996 von Ko (insgesamt 33 %) erfolgte durch BK (23 %), EG (5 %) und SK (5 %), weshalb die Afa (131.550 S) wir folgt aufzuteilen war:

$$23\% \text{ von } 33\% (23 : 0,33) = 69,70\% \text{ von } 131.550 \text{ S} = 91.690 \text{ S}$$

$$5\% \text{ von } 33\% (5 : 0,33) = 15,15\% \text{ von } 131.550 \text{ S} = 19.930 \text{ S}$$

Die absetzbaren Kreditfinanzierungskosten in Höhe von 4.400 S wurden den Beteiligungsverhältnissen entsprechend berücksichtigt, d.h. der Anteil der BK um 3.960 S und die Anteile der EG und SK um jeweils 220 S vermindert.

|  |   |
|--|---|
| BK :   | Anteil an den Einkünften 1999 gem. § 188<br>BAO lt. Berufungsentscheidung |
| Anteil an den Einkünften gem. § 188 BAO lt.<br>Veranlagungsbescheid: 1.882.446 S<br><br>- 57.350 S<br>- 91.690 S<br><u>-3.960 S</u><br><br>1.729.446 S | 1.729.446 S   |
| EG :<br><br>Anteil an den Einkünften gem. § 188 BAO lt.<br>Veranlagungsbescheid: 45.337 S<br><br>- 19.930 S<br><u>- 220 S</u><br><br>25.187 S          | 25.187 S  |
| SK :<br><br>Anteil an den Einkünften gem. § 188 BAO lt.<br>Veranlagungsbescheid: 99.044 S<br><br>- 19.930 S<br><u>- 220 S</u><br><br>78.894 S          | 78.894 S  |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. September 2006