



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Brigitte Samitz und KmzIR Johann Fröhlich am 24. April 2003 über die Berufungen der Bw. 1 und der Bw. 2, vertreten durch Dr. Harald Ploy, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 11/21 und Hopmeier, Sauerzopf & Partner, Rechtsanwälte, 1010 Wien, Rathausstraße 15, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien, betreffend Umsatzsteuer für 1996 bis 1999 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Wirtschaftsjahre 1996 bis 1999 vom 15. Oktober 2001 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1996 bis 1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Wirtschaftsjahre 1996 bis 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen betragen:

1996		einbehaltene Kapitalertragsteuer v. endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7,584.620,37 S	99.757 S
Anteil R-T	2,880.379,15 S	50.876 S
Anteil Dr. ET	2,352.120,61 S	24.441 S
Anteil DJT	2,352.120,61 S	24.440 S
1997		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	6,143.519,44 S	
Anteil R-T	3,565.279,32 S	
Anteil Dr. ET	1,289.120,06 S	
Anteil DJT	1,289.120,06 S	
1998		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	6,372.682,39 S	61.900 S
Anteil R-T	3,679.575,23 S	31.569 S
Anteil Dr. ET	1,346.553,58 S	15.166 S
Anteil DJT	1,346.553,58 S	15.165 S

1999		einbehaltene Kapitalertragsteuer zum halben Satz	einbehaltene Kapitalertragsteuer zum vollen Satz
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3,498.918,17 S	60.557 S	242.240 S
Anteil R-T	2,244.991,63 S	30.884 S	123.240 S
Anteil Dr. ET	626.963,27 S	14.836 S	59.349 S
Anteil DJT	626.963, 27 S	14.837 S	59.349 S

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

Dem Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft AP vom 9. März 1970, abgeschlossen zwischen T und dessen ehelichen Kindern mj. R, mj. E und mj. DJ, die Minderjährigen vertreten durch den Kollisionskurator Dr. Artur Blaschke ist u. a. Folgendes zu entnehmen:

"Persönlich haftender Gesellschafter ist Herr T, welcher die von ihm betriebene Apotheke, AP mit allen Aktiven und Passiven einbringt.

Kommanditisten sind

a) mj. RT ... mit einer Einlage von S 10.000.--

b) mj. ET ... mit einer Einlage von S 10.000.--c) mj. DJT mit einer Einlage von S 10.000.—

.....

Am Gewinn und Verlust ist Herr T mit 97 % beteiligt. Die Kommanditisten sind nur am Gewinn und hier jeweils mit 1 % beteiligt. Der persönlich haftende Gesellschafter ist berechtigt, aconto des erhofft en Gewinns monatlich aus der Gesellschaftskasse S 7.000.—zu entnehmen.....

6.) Im Falle des Ablebens der persönlich haftenden Gesellschafters treten dessen gesetzliche Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Die erblasserischen Kinder, welche in diesem Vertrag bereits genannt sind, erhalten ihren allfälligen Erbteil so, dass dieser ihrem bereits vorhandenen Anteil als Kommanditisten zuwächst.

Sonstige Erben, soweit sie nicht die im Vertrag genannten minderjährigen ehelichen Kinder, sowie der nicht geschiedene Ehegatte des persönlich haftenden Gesellschafters sind, erhalten den Wert des ihnen zugefallenen Erbanteiles, soweit er sich auf diese Gesellschaft bezieht im baren Gelde ausbezahlt.....".

Dem Testament vom 5. Februar 1985 ist unter Punkt 7 c folgende Verfügung zu entnehmen:

"Die mir im wesentlichen gehörende "AP" – ich bin Komplementär der diesbezüglichen Gesellschaft und Konzessionsträger – ist als Deszendentenbetrieb im Sinne des Apothekengesetzes so lange als möglich weiterzuführen. Bei der Apotheke ist folgender Gesellschafterstand unter Einrichtung starrer Kapitalkonten herzustellen, und zwar zugunsten:

RT	46 % der gesamten Gesellschaftsanteile
----	--

ET	22 %	"
----	------	---

DJT	22 %	"
-----	------	---

und zugunsten von Mag. art. ELT (geb. 28.2.1922) 10 %. Diese 10 % erhält Mag. ELT allerdings nur dann, wenn sie vor der Übertragung dieses weiteren Legats einen Erbvertrag mit den Kindern abschließt, in welchem den Kindern folgende Gesellschaftsanteile von ihren 10 Gesellschaftsanteilen zukommen:

R	5 %
E	2,5 %
DJ	2,5 %

.....Wenn aus Gründen des Apothekengesetzes in der jeweils gültigen Form eine Anpassung bzw. Erhöhung des Gesellschaftsanteiles zugunsten der dann die Konzession ausübenden RT erforderlich ist, haben meine Söhne zu gleichen Teilen an ihre Schwester soviel Anteile als laut Apothekengesetz mindestens erforderlich ist, bezogen auf das starre Kapitalkonto zu übertragen, daß damit die Konzessionserteilung an RT am Ende des bewilligungsfähigen Deszendentenbetriebszeitraumes rechtlich möglich und zulässig ist (§ 12 Abs. 2 ApGes.). Für diese Ergänzungsanteile ihrer Brüder hat RT den dem Wert dieser Ergänzungsanteile dann entsprechenden Betrag in drei gleichen Jahresraten zu bezahlen".

Mag. ELT überreichte dem Bezirksgericht Floridsdorf am 28. Dezember 1988 2 Testamentsanhänge vom 19. und 20. Februar 1986, denen u. a. Folgendes zu entnehmen ist:

"Zu den übrigen Erbeinsetzungen, die im Testament verzeichnet sind, setze ich Frau Mag. art. ELT ... zu 21 ... von 100 Anteilen meiner Apotheke zum Erben ein.

Hiermit setze ich also Frau Mag. ELT zusammen mit den übrigen Erben (siehe Testament bezüglich der anderen Erben) zum Erben ein. Neben den im Testament erwähnten Zuwendungen erhält eben Frau Mag. ELT als Erbteil oben bezeichnete 21/100 meiner Apotheke".

Einem Aktenvermerk über die anlässlich der Besprechung vom 20. Oktober 1995 in der Kanzlei Dr. Hopmeier in 1010 Wien, Rathausstraße 15 getroffene Vereinbarung ist u. a. Folgendes zu entnehmen:

"

Anwesend: R-T

DJT

Dr. ET

.....

1. Der Gesellschaftsvertrag ... wird abgeschlossen.

Wesentliche Elemente sind die Schaffung der Beteiligungsverhältnisse

51 % für R-T

24,5 % für Dr. ET und

24,5 % für DJT wobei diese Beteiligungsverhältnisse mit T (20.4.1988) rückwirkend gelten sollen.

Als Ausgleichszahlung erhalten im Rahmen der Erbteilung des Nachlasses nach T von Frau R-T

Herr DJT S 1,8 Mio

Herr Dr. ET S 1,4 Mio....".

Aus dem Erbenübereinkommen und Gesellschaftsvertrag vom 26. Jänner 1996, abgeschlossen zwischen R-T, Dr. ET und DJT sind folgende Feststellungen und Vereinbarungen ersichtlich:

"..... . Präambel:

Herr T ist am 20. 4. 1988 unter Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorben. Das Verlassenschaftsverfahren ist vor dem Bezirksgericht Floridsdorf zu GZ: 4 A 115/88 nach wie vor anhängig. Der Erblasser war als Komplementär Gesellschafter der "AP". Der Gesellschaftsvertrag ... ist am 9.3.1970 abgeschlossen. Die dort in Punkt 6 getroffene Nachfolgeregelung im Todesfall widerspricht teilweise den Bestimmungen der letztwilligen Verfügung. Die Vertragsteile stimmen überein, dass die vertragliche Regelung der letztwilligen Verfügung vorzugehen hat und vereinbaren sohin unter weitestgehender Erfüllung der letztwilligen Anordnung

1. Vereinbarung zur Fortführung der Kommanditgesellschaft unter der Firma "AP":

R-T, Dr. ET und DJT regeln die Fortführung der bestehenden Kommanditgesellschaft unter der Firma "AP" dahin, daß die bisherige Kommanditistin R-T Komplementärin der Gesellschaft wird.

.....

4. Gesellschafter, Kapitalanteile, Einlagen und Haftsummen:

Persönlich haftende Gesellschafterin ist R-T mit einem Kapitalanteil von S 1,020.000.-- .

Kommanditisten sind:

Dr. ET mit einem Kapitalanteil von S 490.000.—

DJT mit einem Kapitalanteil von S 490.000.—".

R-T, Dr. ET und DJT beantragten am 27. Juni 1996 die verlassenschaftsgerichtliche Genehmigung eines Erbübereinkommens und die Zustimmung zur Übertragung der Konzession für das Apothekenunternehmen an R-T. Aus dem Antrag geht u.a. hervor, dass es den drei erblichen Kindern, nachdem Frau Mag. ELT, die geschiedene Gattin und Legatsansprecherin des verstorbenen T ihrerseits am 25. April 1994 verstorben war, gelungen sei ein Erbübereinkommen herbeizuführen, das dem Apothekenrecht entspricht und wonach die Apothekenkonzession des Verstorbenen zugunsten Frau R-T zurückzulegen war.

Dem im Protokoll des öffentlichen Notars JK vom 21. Mai 1997 enthaltenen eidesstättigem Vermögensbekenntnis ist u. a. zu entnehmen, dass das Kapitalkonto des Komplementärs der Kommanditgesellschaft "AP" einen Negativstand von – 12,598.837,69 S ausgewiesen habe, weshalb als Wert der Beteiligung 1 S zum Ansatz kam.

Das Amt der Wiener Landesregierung Magistratsabteilung 15 – Gesundheitswesen erteilte R-T mit Bescheid vom 17. Oktober 1997 die Konzession zum Betrieb der bestehenden öffentlichen Apotheke in WWP unter Aufrechterhaltung des bisherigen Standortes. Im Bescheid wurde auch ausgesprochen, dass gleichzeitig mit der Konzessionserteilung der Gesellschaftsvertrag vom 26. Jänner 1996, der einen Bestandteil dieses Bescheides darstelle, genehmigt werde.

In den Finanzamtsunterlagen findet sich u. a. auch eine Sonderbilanz zum 31. März 1997 betreffend R-T, in der ein Firmenwert in Höhe von 2,426.666 S ausgewiesen ist. Dem Anlagenverzeichnis dieser Ergänzungsbilanz ist zu entnehmen, dass der Wertansatz des Firmenwertes per 1. April 1996 2,613.333 S betragen hat, was bei Ansatz einer Absetzung für Abnutzung (Afa) von 186.667 S (15 jährige Nutzungsdauer) den besagten Wertansatz von 2,426.666 S ergibt.

Die Bw 1 legte die Jahresabschlüsse für die Wirtschaftsjahre 1996 bis 1999 sowie die Umsatzsteuererklärungen und die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für 1996 bis 1999 vor. Die Umsatzsteuerbescheide und die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend die Jahre 1996 bis 1999 erfolgten erklärungsgemäß.

Die Großbetriebsprüfung Wien (GBPW) unterzog die Bw 1 einer die Zeiträume 1996 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden (Betriebsprüfungsbericht vom 11. September 2001):

"...Tz 23 Sonderbilanz R-T – Sonderbetriebsausgaben

Im WJ 1996 wurde von der Gesellschafterin R-T an die beiden übrigen Gesellschafter, Dr. ET und DJT ein Betrag von je S 1,400.000,00 bezahlt. In der Folge wurde zum Bilanzstichtag 31.3.1996 in einer Sonderbilanz ein Firmenwert im Betrag von S 2,800.000,00 aktiviert und gem. § 8 Abs. 3 EStG gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abgeschrieben. Am 20.4.1988 verstarb der Komplementär und Konzessionsinhaber T unter Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung.....

Im am 26.1.1996 abgeschlossenen "Erbübereinkommen und Gesellschaftsvertrag" stimmen die Vertragsteile (Gesellschafter) überein, dass die vertragliche Regelung der letztwilligen Verfügung vorzugehen hat, wobei im Punkt 1 die Fortführung der bestehenden KG dahingehend geregelt wurde, dass die bisherige Kommanditistin R-T Komplementärin der Gesellschaft wird. Dieser Vertrag wurde in der Folge ein Bestandteil des Bescheides des Amtes der Wiener Landesregierung vom 17. Oktober 1997, mit dem R-T die Konzession zum Betrieb der bestehenden öffentlichen Apotheke erteilt wurde.

Aufgrund dieses aktenkundigen Sachverhaltes kommt die Bp. zur Ansicht, dass durch die Bezahlung des Betrages von S 2,800.000,00 von R-T an die beiden übrigen Gesellschafter nach einer

Zeit von 9 Jahren deren Konzessionserwerb ermöglicht wurde. Vom Prüfer wird daher in die Sonderbilanz ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut "Konzessionswert" mit dem Betrag von S 2,800.000,00 eingestellt. In der Folge wird die für Frau R-T als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachte Afa in Höhe von S 186.667.- im Prüfungszeitraum rückgängig gemacht.....

Tz 27 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 Z 2 EStG

Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen haben, stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar und erhöhen daher die gem. § 188 BAO festzustellenden Einkünfte der jeweiligen Kalenderjahre.

a) Für die Taxierung und Rechnungslegung haben die Gesellschafter R-T und Herr Dr. ET Vergütungen in unten näher bezeichneter Höhe erhalten. Diese Vergütungen wurden bisher aufwandswirksam verbucht.

b) Abschlagszahlung

Die an die beiden Gesellschafter Dr. ET und DJT im Zusammenhang mit dem Konzessionserwerb bezahlten Beträge von je S 1,400.000,00 werden von der Bp. bei diesen als Sonderbetriebseinnahmen nach § 23 Z 2 EStG erfaßt".

Das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk berücksichtigte diese Feststellungen der GBPW und erließ in diesem Sinn am 15. Oktober 2001 die Umsatzsteuerbescheide und die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1996 bis 1999.

Den Steuerakten ist auch eine Kopie eines Schreibens des Rechtsanwaltes Mag. Dr. Erich Gibel an Frau R-T beigegeben, worin zu den seitens der GBPW für Dr. ET und DJT festgestellten Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von jeweils 1,400.000 S u.a. Folgendes festgestellt wurde:

"... Die entsprechende steuerliche Hinzurechnung ist ausschließlich darauf zurückzuführen, daß Sie die vereinbarungsgemäß als "Ausgleichszahlung im Rahmen der Erbteilung" vereinbarte und gewidmete Pauschalabfindungszahlung an meinen Mandanten und dessen Bruder – entgegen der vertraglich vereinbarten Widmung – als "Abtretungsentgelt" für die Übernahme von Gesellschaftsanteilen deklariert und entsprechend im Rahmen einer "Sonderbilanz" aktiviert und abgesetzt haben.Hätten Sie ein derartiges Gespräch gesucht, wäre Ihnen schon damals mitgeteilt worden, daß die von Ihnen gewünschte Umwidmung der geleisteten Zahlung nicht in Frage kommt, da ein etwaiger steuerlicher Vorteil Ihrerseits gleichzeitig zu einem steuerlichen Nachteil Ihrer Brüder führt und anlässlich der im Jahre 1995 getroffenen Vereinbarung ganz bewußt eine

Widmung der Zahlung als "Ausgleichszahlung im Rahmen der Erbteilung" des Nachlasses vorgenommen wurde.

Dies hat auch durchaus den Tatsachen entsprochen, da unter Berücksichtigung des Gesellschaftsvertrages und des Testamentes Ihres Vaters (Punkt 7 c des Testamentes vom 5.2.1985) klar ersichtlich war, daß Sie die für die apothekenrechtliche Fortführung des Betriebes erforderliche Mehrheit von 51 % erhalten sollten, wogegen mein Mandant und dessen Bruder je 24,5 % der Anteile übernommen haben. Die diesbezügliche Aufteilung ist somit ein Ausfluß der testamentarischen Regelung Ihres Vaters und des Gesellschaftsvertrages, weshalb die entsprechende Zahlung auch kein Entgelt für übertragene Anteile darstellt, sondern eben im Sinne der vereinbarten Widmung eine Ausgleichszahlung im Rahmen der Erbteilung. Ein Entgelt für eine Anteilsübertragung wäre nur dann denkbar gewesen, wenn Ihre Brüder vorher (vor der Übertragung) bereits Inhaber der an sie übertragenen Anteile gewesen wären. Dies war aber zweifellos nicht der Fall, sondern haben Sie und Ihre Brüder noch vor erfolgter Einantwortung des Nachlasses die entsprechende Erbteilung im Sinne des Gesellschaftsvertrages und des Testamentes Ihres Vaters vorgenommen, sodaß es direkt aus dem Nachlaß Ihres Vaters zu einer entsprechenden Anteilsübertragung an sie und Ihre Brüder im bestehenden Ausmaß gekommen ist. Die vormaligen Anteile Ihres Vaters gingen somit im Sinne der gesellschaftsvertraglichen Regelung und der testamentarischen Regelung derart an Sie und Ihre Brüder über, daß Sie 51 % und Ihre Brüder je 24,5 % erhalten haben, ohne daß Ihre Brüder jemals einen darüber hinausgehenden Anteil besessen hätten....".

Die Bw 1, vertreten durch Dr. Harald Ploy, erhob am 16. November 2001 gegen die besagten Bescheide das Rechtsmittel der Berufung, wobei beantragt wurde von der Berücksichtigung eines nicht abnutzbaren Konzessionswertes in einer Sonderbilanz ersatzlos abzusehen und die Ausgaben für Taxierungen und Rechnungslegungen durch R-T und Dr. ET als Betriebsausgaben anzuerkennen. In eventu wurde beantragt, die seitens der Gesellschafter im Rahmen ihrer Gewerbebetriebe angefallenen Aufwendungen als Sonderbetriebsausgaben lt. beiliegender Aufstellung anzuerkennen, da sie unmittelbar mit den erbrachten Leistungen im Zusammenhang stünden.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Zahlung eines Betrages von 2,800.000 S durch Frau R-T an Dr. ET sowie DJT eine Zahlung innerhalb der privatrechtlichen Regelung der gesamten Verlassenschaft nach T und Mag. ELT darstelle. Für die Zahlung seien ausschließlich erbrechtliche Gründe maßgeblich gewesen und es seien dadurch sämtliche Ansprüche sowohl aus der Verlassenschaft nach T als auch nach Mag. ELT abgegolten worden. Eine Verschiebung von Gesellschaftsanteilen habe aber gar nicht stattfinden können, weil die nunmehrigen Beteiligungsverhältnisse steuerrechtlich bereits mit dem 20. April 1988 gegeben waren, weshalb die Gesellschaft, wirtschaftlich betrachtet, auch nie eine neue Konzession erhalten habe. Es sei lediglich der vorläufige Zustand eines Deszendentenfortbetriebes in einen dauernden Zustand umgewandelt worden.

Frau R-T habe somit keine Konzession erworben. Den in den Bilanzen und in den Steuererklärungen enthaltenen Ausführungen sei ein Informationsirrtum zugrunde gelegen.

Bezüglich der Ausgaben für Taxierungen und Rechnungslegungen durch R-T und Dr. ET wurde dargelegt, diese Tätigkeiten der beiden Gesellschafter für die Apotheke seien unter fremdüblichen Bedingungen im Rahmen eigener Gewerbebetriebe erfolgt, die entsprechenden Einkünfte seien auch versteuert worden.

Frau R-T habe ihre Leistungen teilweise selber erbracht und sich teilweise eines entsprechend qualifizierten Mitarbeiters bedient. Die Arbeiten seien auch außerhalb der Apothekenräumlichkeiten vorgenommen worden. Darüber hinaus seien auch dieselben Leistungen von anderen Personen, Nichtgesellschaftern erbracht worden. Es sei somit die Fremdüblichkeit sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach gegeben. Die Einkünfte seien auch immer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und selbständig als solche veranlagt worden. Der Betriebsaufwand in der Bw 1 sei auch in den Bilanzen unter der Position Taxierung und Rechnungslegung mit voller Namensnennung der Empfänger angeführt worden.

Herr Dr. ET habe für die Fahrten zu und von der Apotheke sowie für diverse Erledigungen im Zusammenhang mit der Taxierung und Rechnungslegung seinen PKW benötigt. Die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben seien den vorgelegten Beilagen zu entnehmen.

Der steuerliche Vertreter der Bw 1 beantragte am 23. November 2001 ergänzend zur vorgelegten Berufung vom 16. November 2001 für den Fall der Behandlung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Bw 2 erhoben am 19. Dezember 2001 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999 und die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für 1996 bis 1999 das Rechtsmittel der Berufung, worin vorerst festgehalten wurde, dass Konzessionär in einem Einzelunternehmen oder in einer apothekenrechtlich zulässigen Personengesellschaft zum Betrieb einer öffentlichen konzessionierten Apotheke immer nur ein konzessionsfähiger Apotheker sein könne, welcher in Gesellschaften auch ein alleingeschäftsführungs- und vertretungsbefugter Gesellschafter mit einer gem. § 12 Apothekengesetz (ApG) entsprechenden Beteiligung sein müsse.

Wenn nun die vorliegende Erbteilung im Sinne des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages und des Testaments vom 21. November 1985 Gesellschaftsanteile von 51 % für E-T und jeweils 24,5 % für Dr. ET und DJT vorgesehen hätten, entspreche dies dem testamentarischen Willen des Erblassers. Die vereinbarte Ausgleichszahlung für die über die Erbquote hinausgehenden Anteile am Gesellschaftsvermögen entspreche damit dem im Testament verfügteten Wertausgleich. Es sei also keine Konzession gekauft sondern eine Ausgleichszahlung für den über die Erbquote hinausgehenden Unternehmensanteil der Komplementärin vereinbart worden.

Hinsichtlich der Einkünfte des Dr. ET aus Rechnungslegungen und Taxierungen wurde ins Treffen geführt, derselbe übe diese Tätigkeit seit vielen Jahren als selbständiger Unternehmer aus, wobei die zwischen dem Gewerbebetrieb des Dr. ET und der Personengesellschaft bestehenden Leistungsbeziehungen mit jenen vergleichbar seien, die auch zwischen nicht gesellschaftsvertraglich verbundenen Unternehmern bestünden.

Der steuerliche Vertreter der Bw 1 beantragte mit Schreiben vom 7. Februar 2002 die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Mit Schreiben vom 23. Jänner 2003 wurde dieser Antrag wiederholt und weiters eine Entscheidung durch den Berufungssenat beantragt.

Der unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien ersuchte die Berufungswerber mit Schreiben vom 4. März 2003 um Ergänzungen zu den Berufungsvorbringen vom 16. November 2001 und 19. Dezember 2001, wobei u.a. Folgendes ausgeführt wurde:

"Im Testament des T vom 21. November 1985 wird u.a. bestimmt, dass dessen Söhne zu gleichen Teilen an ihre Schwester soviel Anteile zu übertragen hätten, dass damit die Konzessionserteilung an R-T am Ende des bewilligungsfähigen Deszendentenfortbetriebes rechtlich möglich wird. Für diese Ergänzungsanteile ihrer Brüder habe R-T den dem Wert dieser Ergänzungsanteile entsprechenden Betrag zu bezahlen, wobei der Wert auf der Basis der von der Apothekerkammer jeweils ermittelten Apothekenkaufpreise festzusetzen sei. Es wird um Vorlage allenfalls bestehender Unterlagen über diese Vereinbarungen zwischen Frau R-T und ihren Brüdern ersucht und insbesondere um nähere Darstellung dahingehend gebeten, wie die Kaufpreise von jeweils 1,400.000 S ermittelt wurden und welche Leistungen bzw. Vermögenswerte der Herren Dr. ET und DJT dadurch abgegolten werden sollten. Jedenfalls möge bekannt gegeben werden, welcher Wert einem Anteil an der Bw 1 im Zeitpunkt der Vereinbarung und Kaufpreisfindung zugekommen ist, wobei bei Bewertung der Wirtschaftsgüter allfällige über die Bilanzwert hinausgehende Teilwerte entsprechend berücksichtigt werden mögen...".

Bezüglich des Berufungspunktes Einkünfte der R-T und des Dr. ET aus Rechnungslegungen und Taxierungen wurde um Übermittlung entsprechender vertraglicher Unterlagen ersucht, aus denen die Art des Leistungsverhältnisses zwischen der Personengesellschaft und R-T bzw. Dr. ET abgeleitet werden kann. Schließlich begehrte die Berufsbehörde Klarstellung auch dahingehend, welche Änderungen der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für 1996 bis 1999 beantragt worden sind.

Der Vorhaltsbeantwortung der Bw 2 vom 4. April 2003 ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

"... Um die entsprechenden nach Apothekengesetz erforderlichen Beteiligungs- bzw. Mehrheitsverhältnisse zu schaffen (Komplementärin mindestens 51 %) war es erforderlich, die durch die Erbquote vorgesehene Beteiligung von 32,33 % je Erben (die Kinder des Erblassers hielten zuvor je 1 % Kommanditbeteiligung an der Apotheke) dahingehend zu verändern, dass in Abänderung

der Erbquote Dr ET und DJT eine jeweils um 9,33 % geringere Beteiligung erhalten, als es der Erbquote entsprechen würde, und deren Schwester R-T 51 % Beteiligung als Komplementärin erhält".

Weiters wurde auf ein dem Schreiben beigelegtes Bewertungsgutachten des Steuerberaters Mag. Martin Tippow hingewiesen, das den Unternehmenswert zum 31. März 1988 mit 17,769.291 S bezifferte. In diesem Gutachten fand, bezogen auf den Umsatz, ein 150 %iger Multiplikator Anwendung, was zum 31. März 1988 einen Firmenwert vom 29,905.555 S ergab, der, vermindert um die negativen Kapitalkonten, zu einem Unternehmenswert von 17,769.291 S führte.

Zu den Rechnungslegungs- und Taxierungsleistungen des Dr. ET wurde bemerkt, diese Leistungen würden der Apotheke gegenüber schon seit mehr als 20 Jahren erbracht. Die entsprechenden Leistungsbeziehungen bzw. Einkünfte und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen seien auch im Rahmen bislang erfolgter Steuerprüfungen unbeanstandet geblieben.

Bezüglich der Frage des Wertes der Liegenschaften, die Gegenstand des Verlassenschaftsverfahrens betreffend der am 25. April 1994 verstorbenen Mag. ELT waren, wurde festgestellt, dass im eidesstattigen Vermögensbekenntnis sowohl Einheitswerte als auch Verkehrswerte angeführt worden seien, was aber im Hinblick auf die erhebliche Nachlassüberschuldung von etwa 2,8 Mio S nicht näher beachtet wurde. Bei der Abhandlung hätte sich Bewertungsfragen nicht gestellt, es sei nur versucht worden den erblasserischen Willen umzusetzen. Auch R-T habe sich dem testamentarischen Willen der Mutter gebeugt – R-T war enterbt worden – und habe im Erbteilungsübereinkommen dem Wunsch der Mutter entsprechend, die Pflichtteilsansprüche fallen gelassen.

Der Senat hat erwogen:

I. Konzessionswert

Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 Apothekengesetz (ApG) ist die Errichtung und der Betrieb einer öffentlichen Apotheke in der Rechtsform einer Personengesellschaft nach handels- und sonstigen zivilrechtlichen Vorschriften nur dann zulässig, wenn der Konzessionsinhaber zur Gewährleistung ausreichender rechtlicher und wirtschaftlicher Verfügungsmacht im Apothekenunternehmen über eine Beteiligung am gesamten Apothekenunternehmen von mehr als der Hälfte verfügt.

§ 15 Abs. 1 ApG bestimmt, dass dann, wenn eine öffentliche Apotheke, welche auf Grund einer Konzession betrieben wird, durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden oder im Erbwege auf einen anderen übergeht, dieser, falls er die Apotheke betreiben will, eine neue Konzession erwirken muss.

§ 15 Abs. 3 ApG normiert weiters, dass es während der Dauer einer Verlassenschaftsabhandlung zur Fortführung einer öffentlichen Apotheke für Rechnung der Masse keiner neuen Konzession bedarf.

Bezogen auf den hier vorliegenden Fall bedeutet dies, dass R-T, die gem. § 17 a ApG laut Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 14 vom 29. Mai 1989 auf die Dauer des Verlassenschaftsbetriebes zur verantwortlichen Leiterin der Apotheke bestellt worden war, eine Konzession zum Betrieb der "AP" nur dann bewirken konnte, wenn sie über eine Beteiligung an der Apotheke, die in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführt wird, im Ausmaß von mehr als 50 % verfügte.

Dies entspricht auch dem Testament des T vom 5. Februar 1985, worin u. a. auch verfügt wurde, dass dann, wenn apothekenrechtlich eine Erhöhung des Gesellschaftsanteiles der "dann die Konzession ausübenden RT" erforderlich sei, Dr. ET und DJT zu gleichen Teilen so viele Anteile an ihre Schwester zu übertragen hätten, als zur Konzessionserteilung an dieselbe am Ende des bewilligungsfähigen Deszendentenfortbetriebes erforderlich sei.

Dieser letztwilligen Verfügung wurde auch im Zuge des Erbenübereinkommens vom 26. Jänner 1996 entsprochen, der eine am 20. Oktober 1995 erfolgte Vereinbarung zugrunde liegt, worin Folgendes vereinbart worden war:

".... Wesentliche Elemente sind die Schaffung der Beteiligungsverhältnisse 51 % für R-T, 24,5 % für Dr. ET und 24,5 % für DJT, wobei diese Beteiligungsverhältnisse mit Todestag T (20.4.1988) rückwirkend gelten sollen. Als Ausgleichszahlung erhalten im Rahmen der Erbteilung des Nachlasses nach T von Frau R-T Herr DJT S 1,8 Mio und Herr Dr. ET S 1,4 Mio. Es besteht Einverständnis darüber, dass die Zahlung über das gemeinsame gesellschaftliche Apothekenunternehmen erfolgt ...".

Hieraus ergibt sich zwingend, dass die vereinbarten Zahlungen – tatsächlich leistete R-T an ihre Brüder Zahlungen in Höhe von insgesamt 2,800.000 S – dafür erbracht wurden, dass sowohl Dr. ET als auch DJT mit einer im Rahmen des Erbübereinkommens erfolgten Zuteilung eines Anteils am Apothekenunternehmen in Höhe von jeweils 24,5 % einverstanden waren, wodurch erst eine für einen Konzessionsinhaber gem. § 12 Abs. 2 Z 2 ApG notwendige Unternehmensbeteiligung von mehr als 50 % entstand.

Wenn nun die Bw 1, vertreten durch Dr. Harald Ploy, im Rahmen der Berufungsschrift vom 16. November 2001 dartut, der Betrag von 2,800.000 S stelle ausschließlich eine Zahlung innerhalb der privatrechtlichen Regelung der gesamten Verlassenschaften nach T und Frau Mag. ELT dar, so ist dem entgegenzuhalten, dass aus den testamentarischen Verfügungen andere Ansprüche, als jene, die mit der Zuteilung der Unternehmensanteile an R-T und dem Erwerb einer 51 %igen Beteiligung derselben im Zusammenhang stehen, nicht erkennbar sind. Dies deshalb, weil die letztwilligen Verfügungen des Erblassers, abgesehen von den den Apothekenbereich betreffenden Regelungen (Pkt. 7 c des Testaments), in keinerlei Zusammenhang mit jenen Verfügungen stehen, die die Fortführung der Apotheke und die Konzessionserteilung an R-T zum Inhalt haben und auch

auf diese von keinerlei Einfluss sind. Die Mag. ELT und ihren Söhnen lt. Testament zugedachten Teile des Nachlasses (Liegenschaften bzw. Anteile derselben, Wohnrechte ...) kamen diesen auf Grund des Testaments zu und waren weder von diesen noch von R-T veränderbar. Eine Möglichkeit der Brüder einen Drittelanteil am Apothekenunternehmen neben den sonstigen testamentarischen Verfügungen in Anspruch zu nehmen, bestand somit nicht. Dazu kommt, dass selbst für den Fall einer Erbsentschlagung die Brüder nicht verhindern hätten können, dass R-T die für den Konzessionserwerb erforderliche Beteiligung erwirbt. Ein Druckmittel der Brüder, das möglicherweise R-T zu einer über das testamentarische Erfordernis (Testament Pkt. 7 c) hinausgehenden Ausgleichszahlung veranlassen hätte können, ist somit nicht erkennbar.

Was schließlich die Verlassenschaft nach Mag. ELT, der Mutter der R-T und des Dr. ET sowie des DJT betrifft, so ist die im Zuge des Erbteilungsübereinkommens vom 20. Oktober 1995 erfolgte Abstandnahme der R-T ihren Pflichtteilsanspruch geltend zu machen, durch den Umstand bedingt, dass die beiden Erben den erblasserischen Willen bestmöglichst umsetzen wollten und dies seitens der R-T akzeptiert wurde (vgl. auch Vorhaltsbeantwortung de Bw 2 vom 4. April 2003, Seite 4). Ein Ausgleichsanspruch der beiden Erben gegenüber R-T ist daraus aber nicht ableitbar, wie überhaupt – wie schon oben dargelegt - weder für Dr. ET noch für DJT rechtlich die Möglichkeit bestand die testamentarischen Verfügungen in einem für sie günstigeren Sinn wirksam werden zu lassen.

Somit bestand aber für R-T keinerlei Veranlassung ihre Brüder mit einer Ausgleichszahlung zu beteiligen, die aus anderen Gründen erfolgen sollte, als jenen des Erwerbs einer apothekenrechtlich gebotenen Beteiligung am Apothekenunternehmen.

Die Bw 1 wendet in der Berufungsschrift weiters ein, R-W gelte bereits ab dem Todestag ihres Vaters (20. April 1988) als mit 51 % an der Kommanditgesellschaft beteiligt, weshalb die Gesellschaft nie, wirtschaftlich betrachtet, eine Konzession erhalten habe. Es sei lediglich der vorläufige Zustand eines Deszendentenfortbetriebes in einen dauernden Zustand umgewandelt worden, wobei sämtliche Gesellschafter sowohl vor als auch nach dieser Umwandlung nur gemeinsam über die Konzession Verfügungsberechtigt waren.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach der eindeutigen Regelung des § 15 Abs. 1 ApG bei Übergang einer auf Grund einer Konzession betriebenen öffentlichen Apotheke im Erbgang, derjenige Erbe, der die Apotheke weiter betreiben will, eine Konzession erwirken muss. Dies ist schließlich auch erfolgt, wurde doch mit Bescheid des Amtes der Wiener Landesregierung, Magistratsabteilung 15 vom 17. Oktober 1997 ausgesprochen, dass Frau R-T die Konzession zum Betrieb der bestehenden öffentlichen Apotheke in 1020 Wien, Wallensteinplatz 2 erteilt werde.

Voraussetzung dieser Konzessionserteilung war aber eine Beteiligung der R-T im Ausmaß von 51 % des Apothekenunternehmens, die ihr im Rahmen des Erbenübereinkommens vom 26. Jänner

1996 auch vermittelt wurde. Der schließlich bezahlte Ausgleichsbetrag von 2.800.000 S stand aber mit diesem für die Konzessionserteilung notwendigen Beteiligungsausmaß im Zusammenhang, was schon aus den entsprechenden Verfügungen des Erblassers im Punkt 7 c des Testaments vom 5. Februar 1985, die fraglos die Unternehmensfortführung durch R-T sicherstellen sollen, hervorgeht.

Schließlich ist der Berufungseinwendung des Dr. ET und des DJT vom 19. Dezember 2001, worin u. a. vorgebracht wird, die Ausgleichszahlung von 2.800.000 S sei im Rahmen der Erbteilung der Nachlasses nach T erfolgt und stehe mit einer Konzessionserteilung nicht im Zusammenhang, entgegenzuhalten, dass Gegenstand der Vereinbarung der Abschluss des Gesellschaftsvertrages des Apothekenunternehmens und damit die Schaffung des nun vorliegenden Beteiligungsverhältnisses war. Der weiters im Zusammenhang mit der Ausgleichszahlung getroffene Hinweis auf die Erbteilung des Nachlasses kann daher nur in dem Sinn verstanden werden, die Beteiligungsverhältnisse unter dem Blickwinkel der Konzessionserteilung an R-T zu regeln. Über diese Vereinbarung hinausgehende Ansprüche des Dr. ET und des DJT sind jedoch weder im Verfahren ins Treffen geführt worden, noch sind sie aus dem vorliegenden Sachverhalt ableitbar.

Was nun das Vorbringen des Dr. ET und des DJT betreffend die Unternehmensbewertung im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 4. April 2003 betrifft, so ist vorerst festzuhalten, dass eine Veräußerung von Unternehmensanteilen seitens der beiden Bw. an R-T nicht erfolgt ist, da dieselben über jene Anteile, die ihrer Schwester für eine 51 %ige Beteiligung überlassen wurden, nie verfügt haben. Die schließlich zustandegekommene Beteiligung der Komplementärin hat vielmehr ihren Rechtsgrund in den testamentarischen Verfügungen des T, die zu erfüllen für R-T schon unter dem Blickwinkel des Erwerbs der Konzession zum Betrieb der öffentlichen Apotheke geboten war.

Was schließlich die Beurteilung der Höhe der tatsächlich geleisteten Ausgleichszahlung betrifft, so kann wohl von einer konkreten Gegenleistung des Dr. ET und des DJT gegenüber R-T deshalb keine Rede sein, weil dieselben jene Anteile, die in Besitz zu nehmen für R-T erforderlich gewesen war, nicht besessen haben. Diese Nichtinanspruchnahme von jeweils 7,8 % der Anteile ($33,3 \% - \text{bisherigen Anteil von } 1 \% = 32,3 \% - \text{nunmehrigen Anteil von } 24,5 \% = 7,8 \%$), zu der die beiden Brüder auf Grund des Testaments gehalten waren, kommt jedoch aus wirtschaftlicher Sicht ein Wert im Geschäftsverkehr nicht zu, weshalb der Ansatz einer Gegenleistung, wie die Bw 2 vermeinen (Heranziehen des behaupteten Werts eines Mitunternehmeranteils am Apothekenunternehmen), der hinlänglichen Begründung entbehrt. Die tatsächlich geleistete Zahlung ist daher ausschließlich durch den Willen des Erblassers bedingt, für die Verschaffung der gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen zum Konzessionserwerb sei eine entsprechende Ausgleichszahlung zu leisten, die schließlich auch im Wege des Erbenübereinkommens vereinbart worden ist.

Was schließlich das Vorbringen der Bw 2 im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 4. April 2003 betrifft, der Unternehmenswert der Apotheke habe per 31. März 1988 17,769.291 S betragen, so ist festzuhalten, dass im Rahmen des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses vom 21. Mai 1997, unterfertigt von R-T, Dr. ET sowie DJT und protokolliert durch den Öffentlichen Notar als Gerichtskommissär Mag. Johann Kraus, der 97 % Anteil des Komplementärs mit dem Wert von 1 S zum Ansatz kam, wobei auf das per 31. März 1988 ausgewiesene negative Kapitalkonto von S 12,598.837,69 hingewiesen wurde.

Kein anderes Ergebnis würde auch die Bewertung des Unternehmenswertes der Apotheke bei Annahme einer erfolgten Anteilsveräußerung durch Dr. ET und DJT ergeben, ist doch für den Fall einer Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 einem Veräußerungserlös das nach § 6 zu Buchwerten bewertete Betriebsvermögen gegenüberzustellen (vgl. VwGH 31. Jänner 1958, 88/57). Bei einer Mitunternehmerschaft ergibt sich der Wert des Anteils am Betriebsvermögen aus dem Anteil der Buchwerte des gesamten Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft (Werner Doralt, Einkommensteuergesetz, § 24 Tz 171). Die im konkreten Fall heranzuziehende Bilanz des Unternehmens per 31. März 1988, der Erblasser T ist am 20. April 1988 verstorben, weist allerdings unter den Passivposten Rückstellungen, Wertberichtigungen zum Anlagevermögen, Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungen in Höhe von insgesamt 15,841.633,04 S auf, denen nur Aktiva in Höhe von 3,709.322,95 S gegenüber stehen, was eine Überschuldung von 12,132.310,09 S ergibt. Hieraus ist aber zwingend abzuleiten, dass auch bei Berücksichtigung der gem. § 6 Z 8 lit b EStG anzusetzenden Anschaffungskosten der betrieblichen Wirtschaftsgüter eine erhebliche Überschuldung zu Tage träte, weshalb einem allfälligen Veräußerungserlös ein positiver Wert eines Betriebsvermögens nicht gegenübergestellt werden könnte. Dies selbst im Hinblick auf einen abzugeltenden Mehrwert (Firmenwert, Konzessionswert), da dieser im Veräußerungserlös Deckung finden müsste, während der gegenüberzustellende Wert des Betriebsvermögens nur die bilanziellen Wirtschaftsgüter in Höhe ihrer Anschaffungskosten umfassen kann. Die seitens der Bw 2 offenbar geteilte Auffassung, derartige von einem Erwerber gezahlte Mehrwerte seien schon beim Buchwert des Betriebsvermögens in Ansatz zu bringen, würden aber dazu führen, dass stille Reserven, die eben nur durch eine Veräußerung aufgedeckt werden, der Besteuerung entzogen würden.

Die Auffassung des Finanzamtes, wonach die in Rede stehende Zahlung von 2,800.000 S den Konzessionswert darstellt, wird daher, insbesondere im Hinblick auf die eindeutigen Aussagen im Testament vom 5. Februar 1985, geteilt. Apothekenkonzessionen sind aber, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut (vgl. zuletzt: VwGH vom 26. Februar 2003, Zl. 97/13/0155).

II. Ausgaben für Taxierung und Rechnungslegung

Zu den diesen Ausgaben entsprechenden Leistungen der R-T und des Dr. ET wird seitens der Bw 1 eingewendet, diese Leistungen seien unter fremdüblichen Bedingungen im Rahmen der von den Genannten unterhaltenen Gewerbebetriebe erfolgt, wobei etwa R-T auch Betriebs- und Geschäftsausstattung angeschafft und einen Mitarbeiter für diese Aufgaben bereitgestellt habe. Berücksichtigt man weiters den Umstand, dass diese Tätigkeiten schon jahrelang erfolgen, im Rahmen der letzten Betriebsprüfung unbeanstandet geblieben sind und die entsprechenden Einnahmen stets der Besteuerung unterzogen wurden, so kann in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass die in Rede stehenden Auftragsverhältnisse fremdüblich abgeschlossen wurden und demnach ein Anwendungsfall des § 23 Z 2 EStG 1988 nicht vorliegt.

Erhebungen seitens der GBPW oder des Finanzamtes, die geeignet wären die Argumentation der Bw zu entkräften, sind jedoch nicht vorgenommen worden, weshalb in diesem Berufungspunkt den Berufungsbegehren zu entsprechen ist.

III. Umsatzsteuer

Die Berufungen waren abzuweisen, weil seitens der GBPW keinerlei Feststellungen, die mit den vorhin dargestellten Berufungspunkten im Zusammenhang stehen, getroffen wurden. Die entsprechenden Ersuchen der Berufungsbehörde, die Berufungseinwendungen hinsichtlich der Umsatzsteuer betraglich zu konkretisieren, blieben bislang unbeantwortet.

IV. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung

Die Bw 1 hat in einem die Berufungsschrift vom 16. November 2001 ergänzenden Schreiben vom 23. November 2001 den Antrag gestellt, für den Fall der Behandlung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumt werden.

Gem. § 284 Abs. 1 BAO besteht jedoch bei Vorliegen eines Antrags der Partei ein Rechtsanspruch auf mündliche Berufungsverhandlung nur dann, wenn diese rechtzeitig, somit in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung, beantragt wurde (vgl. VwGH 24. September 1996, 93/13/0022; 20. November 1996, 94/13/0017). Kein Rechtsanspruch besteht daher dann, wenn die Durchführung der mündlichen Verhandlung erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben (VwGH 24. März 1998, 96/14/0127) beantragt wird, selbst wenn dieses Ansuchen noch innerhalb der Berufsungsfrist eingebracht wird (VwGH 16. Februar 1994, 90/13/0071). Gleiches gilt auch für den Fall, dass keine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde und demzufolge kein Vorlageantrag möglich ist, in dem die Partei den Antrag auf mündliche Verhandlung stellen könnte (VwGH 10. Juni 1991, 90/15/0111; 28. Oktober 1997, 93/14/0146).

Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung erst einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt, weshalb ein Rechtsanspruch der Bw. auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht vorliegt. Gleiches gilt auch für den mit Schreiben

der Bw 1 vom 7. Februar 2002 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Was schließlich den weiteren Antrag vom 23. Jänner 2003 betrifft, eine mündliche Berufungsverhandlung möge abgehalten werden, so braucht nur auf die eindeutige Regelung des § 323 BAO Abs. 12 hingewiesen werden, wonach Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung bis zum 31. Jänner 2003 nur hinsichtlich jener Berufungen gestellt werden können, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch Berufungssenat zu entscheiden war. Für die Erledigung der vorliegenden Berufung war jedoch nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage (§ 260 Abs. 2 BAO) die Zuständigkeit des Berufungssenats als Abgabenbehörde zweiter Instanz gegeben, weshalb der entsprechende Antrag der Bw. im § 323 Abs. 12 BAO keine Deckung findet.

V. Berechnung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen

1996		einbehaltene Kapitalertragsteuer v. endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7,584.620,37 S	99.757 S
Anteil R-T	2,880.379,15 S	50.876 S
Anteil Dr. ET	2,352.120,61 S	24.441 S
Anteil DJT	2,352.120,61 S	24.440 S
1997		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	6,143.519,44 S	
Anteil R-T	3,565.279,32 S	
Anteil Dr. ET	1,289.120,06 S	
Anteil DJT	1,289.120,06 S	
1998		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	6,372.682,39 S	61.900 S
Anteil R-T	3,679.575,23 S	31.569 S
Anteil Dr. ET	1,346.553,58 S	15.166 S
Anteil DJT	1,346.553,58 S	15.165 S

1999		einbehaltene Kapitalertragsteuer zum halben Satz	einbehaltene Kapitalertragsteuer zum vollen Satz
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3,498.918,17 S	60.557 S	242.240 S
Anteil R-T	2,244.991,63 S	30.884 S	123.240 S
Anteil Dr. ET	626.963,27 S	14.836 S	59.349 S
Anteil DJT	626.963, 27 S	14.837 S	59.349 S

Wien, 5. Mai 2003