

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf.,  
Vertr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 26. April  
2010, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2008  
zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für  
2008 richtet, Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Feststellung von  
Einkünften für 2008 richtet, teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird  
abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der  
Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu  
entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Personengesellschaft, betreibt eine Apotheke.

Eine Außenprüfung umfasste die Jahre 2008 und 2009.

Die Prüferin traf folgende beschwerdegegenständliche Feststellungen:

Umsatzsteuer:

Eigenverbrauch

Entnahme des Warenlagers

Per 31.12.2008 wurde das gesamte Warenlager lt. Inventur iHv € 80.075,25 von der  
ausscheidenden Gesellschafterin Mag. ... H... entnommen und 2009 von Mag. ... F... zum  
gleichen Wert abgelöst. Der Betrag wurde am 8.6.2009 in einem Schreiben in gleicher  
Höhe in Rechnung gestellt (ohne USt) und von Mag. ... F... überwiesen.

Der Entnahmetatbestand ist 2008 mit 20% bzw. 10% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Es kommt daher 2008 lt. AP zu einer Erhöhung des Eigenverbrauches iHv € 80.075,25.

Davon sind zu versteuern mit 20% € 78.681,94 und mit 10% € 1.393,31.

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:

Entnahme Warenlager Mag. ... H...

Durch die Entnahme des Warenlagers am 31.12.2008 und die anschließende Veräußerung an Mag.pharm. ... F... iHv € 80.075,25 ist dieser Betrag als Sonderbetriebseinnahme bei Mag. ... H... (St.Nr. ...) 2008 hinzuzurechnen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ dementsprechend die beschwerdegegenständlichen Bescheide.

Das als *Beschwerde* geltende Rechtsmittel der Berufung wurde eingebracht wie folgt:

Die Gesellschafterin der ... Apotheke, Frau Mag. H... ist mit 31.12.2008 aus der Gesellschaft ausgeschieden.

Das Vermögen der Gesellschaft bestand aus dem Unternehmen der öffentlichen Apotheke mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, mit allen Sachwerten (Anlage- und Umlaufvermögen) gem. dem Abschluss zum 31.12.2008.

Vereinbart wurde, dass die ausscheidende Gesellschafterin im Zuge des Ausscheidens aus der Gesellschaft unter anderem den noch zu bestimmenden **Wert** des Warenlagers abzüglich erworbener Abfertigungsansprüchen, Jubiläumsgeldern und nicht konsumierten Urlauben der Dienstnehmer der Apotheke entnimmt.

Diese vertraglich so vereinbarte Entnahme stellt keine Entnahme im steuerrechtlichen Sinn dar. In der Bilanz 2008 wurde mit dem Ausscheiden der Gesellschafterin deren Kapitalkonto auf € 0 gesetzt und sie hat den Wert ihres Kapitalkontos in Geld "entnommen".

Im Zuge der Außenprüfung der ... Apotheke KG kam das Finanzamt allerdings zu dem Ergebnis, dass die per 31.12.2008 aus der Apotheke ausgeschiedene Gesellschafterin das gesamte Warenlager der Apotheke entnommen haben soll.

Der angebliche Entnahmetatbestand sei daher der Umsatzsteuer zu unterziehen und zusätzlich käme es auch zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinnes in Höhe der angeblich entnommenen Waren / Arzneimittel.

Eine Entnahme im Steuerrecht erfolgt durch den tatsächlichen Wechsel zwischen der betrieblichen und der privaten Widmung. Jede Entnahme muss von einem Entnahmewillen getragen sein.

Die Entnahme setzt ein tatsächliches, nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten voraus. Beim notwendigen Betriebsvermögen besteht die Entnahmehandlung in der (dauerhaften) außerbetrieblichen Verwendung.

Eine Entnahme für "Zwecke außerhalb des Unternehmens" kann nur auf den Unternehmensbereich des jeweiligen Unternehmers bezogen werden (im Sinne von außerhalb seines Unternehmens).

Tatsächlich ist weder am 31.12.2008 noch davor etwas passiert, das die Annahme einer Entnahme von Waren rechtfertigt.

Die ... Apotheke hatte sowohl am 31.12.2008 also auch am 1.1.2009 denselben Warenbestand an genau der gleichen Stelle in den Regalen des Geschäftslokales.

Niemand hat Waren entnommen.

Eine Entnahme von Arznei- bzw. Suchtmittel in den privaten Bereich also für Zwecke außerhalb des Unternehmens und die private Veräußerung derselben verstößt gegen unzählige österreichische Gesetze von denen beispielhaft das Apothekengesetz, Arzneimittelgesetz, Suchtmittelgesetz und das österreichische Strafgesetzbuch genannt seien.

Auch das Finanzamt wird wohl niemandem unterstellen wollen, bewusst gegen alle einschlägigen Gesetze verstoßen und sich zusätzlich durch den der "Entnahme" folgenden angeblichen Verkauf der Arzneimittel und Drogen strafbar zu machen.

Zusätzlich würde die Annahme der Entnahme von Apothekerwaren bzw. der umsatzsteuerliche Eigenverbrauch zu dem interessanten Ergebnis führen, dass die Waren / Arzneimittel, bei deren Einkauf ein einziges Mal von der ... Apotheke KG Vorsteuer abgezogen wurde, jetzt plötzlich zwei Mal mit Umsatzsteuer belastet würden. Zuerst durch die Annahme der Entnahme von Arzneimittel aus dem betrieblichen Bereich der Apotheke in den privaten Bereich der Gesellschafterin und sodann nach quasi "illegaler Veräußerung" zurück an die ... Apotheke KG nochmals durch den Verkauf der einzelnen Arzneien an die Kunden der Apotheke.

In der Bilanz der ... Apotheke KG wird das Warenlager ausgewiesen und somit bereits ertragsteuerlich berücksichtigt. Plötzlich soll sich dieses Warenlager verdoppeln, indem die Betriebsprüfung zusätzlich eine außerbilanzielle Zurechnung des Warenlagers zum steuerlichen Gewinn nach BP vornimmt.

Das Ergebnis einer doppelten Einkommensteuer und Belastung mit Umsatzsteuer widerspricht allen Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts.

In keinem Fall wurde eine Entnahme von Arzneimittel/Drogen aus dem Apothekenbereich in den privaten Bereich getätigt oder angedacht oder gar gewollt.

Die Interpretation des Finanzamtes bezüglich des Ausscheidens der Gesellschafterin und der daraus resultierenden verrechnungstechnischen Bewegungen auf ihrem Kapitalkonto ist mE nicht nachvollziehbar.

Ich ersuche daher, den Feststellungsbescheid und den Umsatzsteuerbescheid 2008 wieder richtig zu stellen.

Zum Ende der Berufung

Zusammenfassung:

Frau Mag. H... hat bei Gründung der Gesellschaft mit Frau K... jenen Betrag, der für den Ankauf des Warenlagers **durch die KG** notwendig war, als Einlage in die KG eingebracht. Das Warenlager war immer Betriebsvermögen der KG. Bei ihrem Ausscheiden hat Frau Mag. H... jenen Betrag entnommen, der dem Wert des Warenlagers entspricht. Das Warenlager blieb selbstverständlich trotzdem Betriebsvermögen der KG. Frau Mag. H... hat lediglich den Geldwert entnommen, den sie ursprünglich eingelegt hatte. Der Einfachheit halber wurde die Zahlung nicht von Frau K... sondern gleich von Mag. F...,

unter Berücksichtigung der übernommenen Abfertigungsverpflichtungen und eines Umsatzsteuerguthabens, vorgenommen. Der von Mag. H... entnommene Betrag stellt daher, sollte er über ihr in der Gesellschaft bestehendes Guthaben hinausgegangen sein, einen Veräußerungsgewinn dar.

Daraus einen Eigenverbrauch zu konstruieren widerspricht auch m.E. § 3 Abs. 2 UStG, nach dem eine Entnahme nur dann vorliegt, wenn "der Unternehmer einen Gegenstand aus seinem Unternehmen für Zwecke verwendet, die außerhalb des Unternehmens liegen". Nachdem das Warenlager immer Betriebsvermögen war und geblieben ist, trifft diese Voraussetzung wohl keineswegs zu.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die Begründung lautet:

Frau Mag. ... H... war bis 31.12.2008 mit 25% und Frau ... K... mit 75% bei der Mag. ... H... OG als Gesellschafterin beteiligt. Rechtsgrundlage war der Gesellschaftsvertrag v. 22.4.1994. Damals wurde eine Einlage von Mag. ... H... i.H. von S 2 Mio. vereinbart, welche jedoch lt. Ergänzungsbilanzen nicht geflossen sind. Der Verkehrswert betrug S 8 Mio. Für die Rückgabe ihrer Anteile per 31.12.2008 hat Frau Mag. ... H... kein Geld von Frau ... K... bekommen. Ihr Anteil i.H. von 25% wächst mit Ende 2008 Frau ... K... zu. Diese hält mit 31.12.2008 kurzfristig 100% der Anteile und verkauft mit 1.1.2009 51% ihrer Anteile an Mag. ... F... .

Lt. Vertrag v. 18.12.2008 zwischen ... K... (Gesellschafterin mit 75% Beteiligung bis 31.12.2008), Mag. ... H... und Mag. F... (neuer Gesellschafter ab 1.1.2009 mit 51% Beteiligung) ist Mag. ... H... berechtigt, den Wert des Warenlagers der Gesellschaft zu entnehmen und Herr Mag. ... F... verpflichtet sich, den gleichen Betrag in die Gesellschaft einzubringen. Es wird vertraglich festgehalten, dass den im Apothekenunternehmen der Gesellschaft verbleibenden Dienstnehmern zum Übergabestichtag ein Betrag von € 30.368,15 an erworbenen Abfertigungsansprüchen, Jubiläumsgeldern und nicht konsumierten Urlauben zusteht. Der Wert der einzelnen Waren wurde mit einem Betrag von € 80.075,25 lt. Inventur festgesetzt.

Lt. Abrechnung von Mag. ... H. vom 8.6.2009 an Mag. ... F... wird die Ablöse Inventur i.H. von € 80.075,25 zuzüglich Umsatzsteuerguthaben lt. Erklärung 2008 i.H. von € 2.687,11 und abzüglich div. Abfertigungsansprüche i.H. von € 30.368,15 in Rechnung gestellt.

Es wurde dann aufgrund div. Korrekturen ein Betrag i.H. von € 49.440,62 an Mag. ... H... überwiesen.

In der Bilanz per 31.12.2008 stehen auf der Aktivseite die Vorräte i.H. von € 80.075,25, auf der Passivseite stehen diese als Verbindlichkeit Warenlager in gleicher Höhe. Lt. Steuerberatung sind diese als Verbindlichkeit gegenüber Frau Mag. ... H... zu sehen, da die Waren im Eigentum von Mag. ... H... stehen, jedoch befanden sich die Waren nie im Sonderbetriebsvermögen von Mag. ... H... . Lt. Aussage vom Steuerberater waren die Waren immer Eigentum von Mag. ... H... . Dies ist jedoch nicht ersichtlich. Nach dem Gesellschafterwechsel wird das Warenlager mit 2009 in die neue Gesellschaft eingebucht

Es wurde gebucht Aufwand an Verbindlichkeit. In der Eröffnungsbilanz per 1.1.2009 befinden sich keine Waren.

Lt. Berufung wurden die Waren nie entnommen. Natürlich sind die Waren körperlich in der Apotheke geblieben und nicht von Frau Mag. H... mit nach Hause genommen worden, da das lt. Suchtmittelgesetz und Arzneimittelgesetz nicht erlaubt ist. Das wird auch nicht von der Betriebsprüfung unterstellt.

Durch die Entnahme des Warenlagers am 31.12.2008 und die anschließende Veräußerung an Mag. ... F... i.H. v. € 80.075,25 ist dieser Betrag bei der OG der Umsatzsteuer zu unterziehen. Weiters ist dieser Betrag als Sonderbetriebseinnahme bei Mag. ... H... 2008 hinzuzurechnen und zu versteuern.

In dem Gewinn- und Verlustkonto per 31.12.2008 von Mag. ... H... wurden die übernommenen Abfertigungsansprüche als Sonderbetriebsausgaben abgezogen. Die Verrechnung des Warenlagers lt. Inventur ist lt. Betriebsprüfung auch als Sonderbetriebseinnahme zu versteuern.

Der *Vorlageantrag* wurde mit folgender Begründung erstattet:

Die "... Apotheke und Drogerie Mag.pharm. H... KG" ist seit 1.1.1995 unter der Firmenbuchnummer ... am LG ... registriert.

Die KG wurde auf Grundlage des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 22.4.1994 zwischen Frau ... K... und Frau Mag.pharm. ... H... im Firmenbuch eingetragen.

Die damaligen Gesellschafter, Frau ... K... und Frau Mag.pharm. ... H... brachten in die 1995 neu gegründete Gesellschaft ihre bereits bestehenden Unternehmen gem. Art IV Umgründungssteuergesetz ein.

Zusätzlich leistete Frau Mag. ... H... eine Einlage in Höhe von ATS 2.000.000,-- wobei das von ihr **in die Gesellschaft** eingebrachte Warenlager in diese Einlage anzurechnen war.

Auch im Zusatzübereinkommen zum Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 22.4.1994 verpflichtete sich die Gesellschafterin Frau ... K..., Frau Mag.pharm. ... H... im Falle ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft den Wert des Warenlagers zu ersetzen.

**Im Jahr 2008** fand ein **Gesellschafterwechsel** statt.

Die Gesellschafterin der ... Apotheke, Frau Mag. H... ist mit 31.12.2008 aus der Gesellschaft ausgeschieden.

Herr Mag.pharm ... F... wurde neuer Gesellschafter.

Der Firmenname der KG wurde in "... Apotheke Mag. ... F... KG" geändert.

Das Apothekenunternehmen wird mit der selben Steuernummer und auch der selben UID Nummer die vor dem 31.12.2008 (Gesellschafterwechsel) vergeben waren, betrieben.

In der Vereinbarung vom 11.12.2008 betreffend den Gesellschafterwechsel, wird zwischen Frau K..., Herrn Mag. F... und Frau Mag. H... folgendes festgehalten: "Frau Mag.pharm.

H... ist berechtigt, einen Betrag der dem Wert des Warenlagers der Gesellschaft zum Übergangsstichtag entspricht, zu entnehmen, sobald der Wert des Warenlagers nach den folgenden Bestimmungen festgesetzt ist und verpflichtet sich Herr Mag.pharm. ... F... demgegenüber einen Betrag in gleicher Höhe in die Gesellschaft einzubringen."

Im Zuge des Ausscheidens aus der Gesellschaft wurde der Wert des Warenlagers entnommen.

In der Bilanz 2008 wurde mit dem Ausscheiden der Gesellschafterin deren Kapitalkonto auf € 0 gesetzt.

Im Jahr 2011 wurde vom Finanzamt eine Außenprüfung der "... Apotheke Mag. ... F... KG" eingeleitet, die im Jahr 2013 beendet wurde.

Die steuerlichen Feststellungen des Finanzamtes verweisen auf die Niederschrift zur Schussbesprechung vom 26.6.2013.

In Punkt 1.1 der Niederschrift zur SB kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass "per 31.12.2008 .... das gesamte Warenlager lt. Inventur i.H. von € 80.075,25 von der ausscheidenden Gesellschafterin Mag. ... H... entnommen ... " wurde.

Der angebliche Entnahmetatbestand sei der Umsatzsteuer zu unterziehen. Es käme daher zu einer Erhöhung des Eigenverbrauches der KG i.H. von € 80.075,25.

Punkt 8 der Niederschrift zur SB lautet: "Durch die Entnahme des Warenlagers am 31.12.2008 und die anschließende Veräußerung an Mag.pharm. ... F... i.H. von € 80.075,25 ist dieser Betrag als Sonderbetriebseinnahme bei Mag. ... H... 2008 hinzuzurechnen."

Dadurch käme es zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinnes in Höhe der "entnommenen" Waren / Arzneimittel.

**Eine Entnahme im Steuerrecht** erfolgt durch den tatsächlichen Wechsel zwischen der betrieblichen und der privaten Widmung. Jede Entnahme muss von einem Entnahmewillen getragen sein.

Die Entnahme setzt ein tatsächliches, nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten voraus. Beim notwendigen Betriebsvermögen besteht die Entnahmehandlung in der (dauerhaften) außerbetrieblichen Verwendung.

Eine Entnahme für "Zwecke außerhalb des Unternehmens" kann nur auf den Unternehmensbereich des jeweiligen Unternehmers bezogen werden (im Sinne von außerhalb seines Unternehmens).

**Tatsächlich** ist weder am 31.12.2008 noch davor oder danach etwas passiert, das die Annahme einer Entnahme von Waren und dadurch die Erhöhung des Eigenverbrauchs der KG rechtfertigt.

Die ... Apotheke KG hatte sowohl am 31.12.2008 also auch am 1.1.2009 den selben Warenbestand an genau der gleichen Stelle in den Regalen des Geschäftslokales.

Zudem würde eine Entnahme von Arznei- bzw. Suchtmittel in den privaten Bereich also für Zwecke außerhalb des Unternehmens und die anschließende private Veräußerung derselben gegen unzählige Österreichische Gesetze von denen beispielhaft das Apothekengesetz, Arzneimittelgesetz, Suchtmittelgesetz und das österreichische Strafgesetzbuch genannt seien, verstoßen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2013 kommt das Finanzamt bezüglich der Entnahme des Warenlagers zu folgendem Ergebnis:

"Natürlich sind die Waren körperlich in der Apotheke geblieben und nicht von Frau Mag. H... mit nach Hause genommen worden ... "

Der nächste Absatz der BV dazu lautet allerdings: "Durch die Entnahme des Warenlagers am 31.12.2008 und die anschließende Veräußerung an Mag. ... F... i.H. von 80.075,25 ist dieser Betrag bei der OG der Umsatzsteuer zu unterziehen. Weiters ist dieser Betrag als Sonderbetriebseinnahme bei Mag. ... H... 2008 hinzuzurechnen und zu versteuern."

Das Finanzamt führt weiter aus, dass lt. Aussage des Steuerberaters die Waren immer im Eigentum von Mag. ... H... waren. Dabei handelt es sich vermutlich um ein Versehen, da die Waren immer Eigentum der Mag. ... H... KG waren.

Auch folgende Aussage in der Berufungsvorentscheidung ist nicht ganz nachzuvollziehen: "Nach dem Gesellschafterwechsel wird das Warenlager mit 2009 in die **neue Gesellschaft** eingebucht."

Es gibt **keine** neue Gesellschaft.

Der vom Finanzamt angenommene umsatzsteuerliche Eigenverbrauch der KG durch Entnahme von Apothekerwaren würde zu dem interessanten Ergebnis führen, dass die Waren / Arzneimittel, bei deren Einkauf ein einziges Mal von der ... Apotheke KG die Vorsteuer abgezogen wurde, jetzt plötzlich zwei Mal mit Umsatzsteuer belastet sind.

Zuerst durch die Annahme einer Entnahme von Arzneimittel aus dem betrieblichen Bereich der Apotheke in den privaten Bereich der Gesellschafterin und sodann nach "Veräußerung" der Arzneimittel durch die Gesellschafterin zurück an die ... Apotheke KG nochmals durch den Verkauf der einzelnen Arzneien an die Kunden der Apotheke.

In der Bilanz der ... Apotheke KG wird das gesamte Warenlager ausgewiesen und somit bereits ertragsteuerlich berücksichtigt. Plötzlich soll sich dieses Warenlager verdoppeln, indem das Finanzamt zusätzlich eine außerbilanzielle Zurechnung des Warenlagers zum steuerlichen Gewinn nach Bp vornimmt.

Das Ergebnis ist eine **doppelte Belastung** mit Umsatzsteuer und Einkommensteuer.

Diese Doppelbelastung widerspricht allen Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts.

Zu keinem Zeitpunkt wurde von einem Gesellschafter der KG eine Entnahme der Arzneimittel/Drogen aus dem Apothekenbereich in den privaten Bereich getätigt oder angedacht oder gar gewollt. Die Interpretation des Finanzamtes bezüglich des Ausscheidens der Gesellschafterin und der daraus resultierenden

verrechnungstechnischen Bewegungen auf ihrem Kapitalkonto ist mE nicht nachvollziehbar.

Ich ersuche daher den Feststellungsbescheid 2008 und den Umsatzsteuerbescheid 2008 richtig zu stellen, in dem der Zustand **vor Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2008 vom 11.7.2013 und die Feststellung der Einkünfte gem. 188 BAO vom 23.7.2013 wieder hergestellt wird.

Die Beschwerdevorlage erfolgte mit folgendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Die scheidende Gesellschafterin hat dem neuen Gesellschafter das Warenlager der Apotheke übertragen. Sie machte am 08.06.2019 als natürliche Person eine Forderung iHv € 80.075,25 an den neuen Gesellschafter als natürliche Person geltend. Weder Empfänger noch Leistender war lt. vorliegender Unterlagen die Gesellschaft.

Beweismittel: BP-Bericht und Arbeitsbogen, Verträge, Rechnungen, Erhebungen durch die Prüferin

Stellungnahme: Die Abweisung des Beschwerdebegehrens wird beantragt

Punkt 5. des Vorhaltes der Prüferin vom 22. November 2011 lautet:

2009 hat Hr. Mag. F... das Warenlager i.H.v. € 80.075,25 von Fr. Mag. H... gekauft. Die Rechnung wurde von Fr. Mag. H... an Herrn Mag.pharm. F... ausgestellt und nicht an die KG (Rechnung v. 8.6.2009). Wurde der Wareneinkauf im Aufwand in der KG verbucht? Lt. Journal wurde der Wert auf Inventuranpassung im Aufwand verbucht.

Dieser Punkt wurde im Antwortschreiben vom 28. November 2011 wie folgt beantwortet:

5. Leider habe ich keine Kopie der Rechnung über den Wareneinkauf. Tatsächlich ist es aber so, dass die Waren in der KG verkauft werden und meines Erachtens nicht in die Sonderbilanz von Mag. F... gehören. Wie Sie richtig erkannt haben, wurden die Waren direkt zum Warenvorrat gebucht.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Im Jahr 1994 schlossen Frau K., nachfolgend kurz Kommanditistin genannt, und Frau Mag.pharm. H., nachfolgend kurz Konzessionärin genannt, nachfolgenden *Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag*:

#### **I. Einleitung**

(1) Die öffentliche Apotheke in ... wird derzeit aufgrund des der Kommanditistin zustehenden Realrechtes betrieben, die Konzessionärin hat dieses Unternehmen mit Pachtvertrag vom 4.7.1988 ... gepachtet.

...

(2) Einvernehmlich festgestellt wird, dass beide Unternehmen mehr als zwei Jahre hindurch bestehen.



(3) Aufgrund des Umstandes, dass das in Abs. 1 angeführte Realrecht mit 31.12.1994 erlischt, schließen sich die Vertragsparteien nunmehr unter Zugrundelegung der Bestimmungen des ...

Auf Grund eines Ende 1994 beim Firmenbuch eingelangten Antrages auf Neueintragung einer Firma erfolgten (Anfang 1995) unter der Firmenbuchnummer (FN) 12...

nachstehende Eintragungen (Firmenbuchauszug mit historischen Daten):

Firma

...-Apotheke und Drogerie Mag.pharm. ... H... KG

Rechtsform

Kommanditgesellschaft

Geschäftsanschrift

(Anschrift des (auch aktuellen) Apothekenstandortes)

Geschäftszweig

Apotheke und Drogerie

Gesellschaftsvertrag vom ...1994

Unbeschränkt haftende/r Gesellschafter/in

Mag.pharm. ... H...

vertritt seit ...01.1995 selbständig

Kommanditist/in

... K... Haftsumme: ATS 75.000

Am 12. Juni 2008 wurde zwischen Frau K. einerseits und Mag.pharm. H. andererseits folgender *Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag* vom ...1994 abgeschlossen:

I.

Die Parteien vereinbaren nunmehr die Rechtsstellung der bisherigen Kommanditistin K... in die einer unbeschränkt haftenden Gesellschafterin mit Rechtswirksamkeit zum 01.05.2008 umzuwandeln.

Die der Gesellschafterin K... nach dem o.a. Gesellschaftsvertrag zustehenden Rechte und Pflichten, insbesondere auch der Katalog an zustimmungspflichtigen Maßnahmen gemäß § 5 Abs. 2 des Vertrags bleiben vollinhaltlich aufrecht.

Weiters ist die Gesellschafterin K... für den Fall, dass sie es wünscht, in adäquater Stellung zu beschäftigen bzw. auch verpflichtet für den Fall, dass es aus Gründen des Geschäftsumfanges notwendig ist, in einem erforderlichen Ausmaß mitzuarbeiten, dies gegen Bezahlung einer Arbeitsvergütung für kollektivvertraglich vergleichbare Angestellte.

Auf Grund eines im Juni 2008 beim Firmenbuch eingelangten Antrages auf Änderung erfolgten im Juni 2008 - unter derselben Firmenbuchnummer (FN) 12... - nachstehende Eintragungen (Firmenbuchauszug mit historischen Daten):

Firma

...-Apotheke und Drogerie Mag.pharm. ... H... OG

Rechtsform

Offene Gesellschaft

Geschäftsanschrift

(keine Änderung)

Geschäftszweig

(keine Änderung)

(Gesellschaftsvertrag vom ...1994 - keine Änderung)

Unbeschränkt haftende/r Gesellschafter/in

(Mag.pharm. ... H... - keine Änderung)

... K... / nicht vertretungsbefugt

Kommanditist/in

... K... Haftsumme: ATS 75.000 - Funktion gelöscht

Zwischen Frau K. als Übergeberin einerseits und Herrn Mag.pharm. F. als Übernehmer andererseits wurde am 1. Dezember 2008 ein *Abtretungsvertrag* wie folgt abgeschlossen:

## § 1

(1) Die öffentliche Apotheke in ... wird derzeit unter der im Firmenbuch ... eingetragenen Firma: ... -Apotheke und Drogerie Mag.pharm. ... OG auf Grundlage der Frau Mag.pharm. ... H... mit Bescheid des Landeshauptmannes von ... vom ...1994, GZ. ... erteilten Konzession in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft betrieben.

(2) Rechtsgrundlage ist der Gesellschaftsvertrag vom ...1994.

(3) Am Vermögen der Gesellschaft ist Frau ... K... zu 75% und Frau Mag.pharm. ... H... zu 25% beteiligt.

(4) Das Vermögen der Gesellschaft besteht aus dem Unternehmen der öffentlichen Apotheke in ..., wie dieses liegt und steht samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, mit allen Sachwerten (Anlage- und Umlaufvermögen) sowie den immateriellen Vermögenswerten (Betriebsbestehenswert, Bestandsrechte, etc.) gemäß dem Abschluss zum 31.12.2007.

## § 2

(1) Die Übergeberin [Frau K.] tritt nunmehr von ihrem 75%igen Anteil an der in § 1 (1) angeführten Gesellschaft mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, wie dieser liegt und steht, wie sie ihn benützt hat bzw. zu benützen berechtigt ist, einen Anteil der 51% des Gesamtvermögens der Gesellschaft entspricht, mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, wie dieser liegt und steht, wie sie ihn benützt hat bzw. zu benützen berechtigt ist, an den Übernehmer ab. Die Übergabe erfolgt lastenfrei (§ 5).

(2) Einvernehmlich festgehalten wird, dass das Warenlager der Gesellschaft von der bisherigen Gesellschafterin, Mag. pharm ... H..., in die Gesellschaft eingebracht wurde und sie berechtigt ist, den Wert des Warenlagers zum Übergabstichtag aus der Gesellschaft zu entnehmen und vom Übernehmer eine Einlage in gleicher Höhe an die Gesellschaft geleistet wird.

## § 3

(1) Als Abtretungsentgelt wird ein Betrag von ..... € 615.000,--  
(in Worten: Euro sechshundertfünfzehntausend)  
vereinbart.

(2) Der vorstehend angeführte Kaufpreis ist bis spätestens ... auf ein vom Vertragserrichter und Treuhänder ... zu errichtendes Treuhandkonto mit dem unwiderruflichen Auftrag, ihn nach Rechtskraft des Bescheides der Österreichischen Apothekerkammer, mit dem dem Übernehmer die Konzession zum Betrieb des Gegenstandes dieses Vertrages bildenden Apothekenunternehmens erteilt wird, auf das Konto der Übergeberin bei der ... zu überweisen.

#### § 4

Als Stichtag des Überganges der gegenständlichen Anteile wird der 01.01.2009 vereinbart. Mit diesem Stichtag gehen einerseits alle Besitzvorteile hinsichtlich der gegenständlichen Anteile auf den Übernehmer über und es trifft ihn von diesem Stichtag an Last und Gefahr andererseits.

...

#### § 9

Die Rechtswirksamkeit des vorliegenden Vertrages ist auflösend bedingt durch die Nichterteilung der Genehmigung durch die Österreichische Apothekerkammer und dadurch, dass dem Übernehmer [Mag.pharm. F.] die beantragte Konzession nicht erteilt werden sollte.

Am 1. Dezember 2008, also am selben Tag, wurde zwischen Herrn Mag.pharm. F. als Komplementär einerseits und Frau K. als Kommanditistin andererseits ein *Gesellschaftsvertrag* wie folgt abgeschlossen:

I.

#### Einleitung

(1) Die öffentliche Apotheke in ... wird derzeit unter der im Firmenbuch ... eingetragenen Firma: ... -Apotheke und Drogerie Mag.pharm. ... OG auf Grundlage der Frau Mag.pharm. ... H... mit Bescheid des Landeshauptmannes von ... vom ...1994, GZ. ... erteilten Konzession in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft betrieben.

(2) Rechtsgrundlage ist der Gesellschaftsvertrag vom ...1994.

(3) Am Vermögen der Gesellschaft ist Frau ... K... zu 75% und Frau Mag.pharm. ... H... zu 25% beteiligt.

Das Warenlager steht im Sonderbetriebsvermögen von Frau Mag.pharm. H... .

(4) Mit Abtretungsvertrag vom heutigen Tag hat Frau K... dem Komplementär einen Anteil, der 51% des Gesamtvermögens der Gesellschaft entspricht, mit Rechtswirksamkeit zum 01.01.2009 abgetreten.

Weiters haben Frau K... und Frau Mag.pharm. ... H...vereinbart, dass Frau Mag.pharm. ... H... einvernehmlich zum 31.12.2008 ausscheidet, ihr Anteil am Vermögen der Gesellschaft Frau ... K... anwächst und hat Frau Mag.pharm. ... H... mit Vereinbarung vom heutigen Tag eine Erklärung gemäß § 46 Abs. 2 ApG dahingehend abgelegt, dass sie die ihr in Abs. 1 erteilte Konzession zum Betrieb des Apothekenunternehmens der Gesellschaft unter der Bedingung zurücklegt, dass dem Komplementär eine Konzession mit Rechtswirksamkeit zum 01.01.2009 erteilt werden kann.

Weiters wird die Gesellschafterin, Frau K..., ihre Stellung von der einer offenen Gesellschafterin in die einer Kommanditistin ab 01.01.2009 umwandeln und geben die Vertragsparteien somit dem Gesellschaftsvertrag vom ...1994 die nachstehende, ab 01.01.2009 ausschließlich zwischen Ihnen geltende neue Fassung wie folgt:

## § 1

Gesellschafter, Gegenstand, Firma, Sitz

(1) Die Gesellschaft besteht aus dem Komplementär, Mag.pharm. F..., und der Kommanditistin, Frau K... .

Die Gesellschafter sind am Vermögen der Gesellschaft beteiligt wie folgt:

Mag.pharm. F... zu 51%

Frau K... zu 49%.

(2) Gegenstand der Gesellschaft ist der Betrieb der in Punkt I. Abs. 1 angeführten öffentlichen Apotheke.

(3) Die Firma lautet: ...-Apotheke, Mag.pharm. F... KG

(4) Sitz der Gesellschaft ist (Ort des Apothekenstandortes)

(5) Die Geschäftsanschrift lautet: (Apothekenstandort)

## § 2

Einlagen, Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft, Belastungs- und Verfügungsverbot

Das Vermögen der Gesellschaft besteht aus der in ... bestehenden öffentlichen

Apotheke, wie dieses Apothekenunternehmen liegt und steht, samt allem

tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, mit allen sachlichen Betriebsmitteln

(Anlagevermögen, Bestandskonten usw.) sowie mit allen immateriellen Vermögenswerten

(Betriebsbestehenswert, Bestandsrecht usw.).

Darüber hinaus hat der Komplementär seine Arbeitsleistung im Umfang eines im Volldienst angestellten Apothekenleiters eingebracht.

(2) In den Büchern der Gesellschaft sind Kapitalkonten zu errichten, auf welchen die Gesellschafter wie folgt zu erkennen sind:

Der Komplementär mit € 5.100,--

Die Kommanditistin mit € 4.900,--.

Der auf dem Kapitalkonto der Kommanditistin gebuchte Betrag stellt gleichzeitig ihre Haftsumme dar.

(3) Die Kapitalkonten sind im Verhältnis zueinander unveränderlich und werden nicht verzinst. Das jeweilige Verhältnis des Kapitalkontos eines Gesellschafters zum Gesamtkapital der Gesellschaft ist maßgeblich für die Beteiligung des betreffenden Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft, für sein Stimmrecht sowie an einem allfälligen Abwicklungsgewinn oder Abwicklungsverlust.

(4) Gewinne, Entnahmen sowie Verluste sind auf die für die Gesellschafter zu errichtenden Privatkonten zu buchen. Die Privatkonten werden nicht verzinst.

(5) Die Gesellschafter sind nicht berechtigt, während der Zugehörigkeit zur Gesellschaft über ihren Anteil am Vermögen der Gesellschaft ohne Zustimmung des jeweils anderen

zu verfügen, insbesondere diesen Anteil zu belasten oder an Dritte entgeltlich oder unentgeltlich abzutreten.

...

Am 18. Dezember 2008 schlossen Frau K., Herr Mag.pharm. F. sowie Frau Mag.pharm. H. folgende *Vereinbarung*:

## § 1

(1) Die öffentliche Apotheke in ... wird derzeit unter der ... Firma: ...-Apotheke OG auf Grundlage der Frau Mag.pharm. H... .. erteilten Konzession in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft betrieben.

(2) Rechtsgrundlage ist der Gesellschaftsvertrag vom ...1994.

(3) Am Vermögen der Gesellschaft ist Frau K... zu 75% und Frau Mag.pharm. H... zu 25% beteiligt.

(4) Das Vermögen der Gesellschaft besteht aus dem Unternehmen der öffentlichen Apotheke in..., wie dieses liegt und steht samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, mit allen Sachwerten (Anlage- und Umlaufvermögen) sowie den immateriellen Vermögenswerten (Betriebsbestehenswert, Bestandsrechte, etc.) gemäß dem Abschluss zum 31.12.2008.

## § 2

(1) Frau Mag.pharm. H... und Frau K... haben vereinbart, dass Frau Mag.pharm. H... einvernehmlich mit Ablauf des 31.12.2008 aus der Gesellschaft ausscheidet und ihr Anteil damit Frau K... zuwächst, die von ihrem Anteil u.e. einen Anteil der 51% des Gesamtvermögens der Gesellschaft entspricht an Herrn Mag.pharm. F... zum 01.01.2009 abtritt.

(2) Frau Mag.pharm. H... bestätigt hiermit rechtsverbindlich und unwiderruflich, dass ihr von Frau K... die Ansprüche, die ihr anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft zustehen, bereits vollständig entrichtet worden sind und sie daher aus dem Titel der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses keinerlei, wie auch immer geartete, Forderungen gegenüber Frau K... hat.

Einvernehmlich festgehalten wird jedoch, dass das Verrechnungskonto von Frau K... zum 31.12.2007 einen Sollsaldo von € 11.660,90 infolge vorerst zu hoch entrichteter Gewinnanteile aufweist. Zwischen Frau Mag.pharm. H... und Frau K... wurde vereinbart, diese Überzahlungen im Laufe des Jahres 2008 auszugleichen. ....

## § 3

(1) Frau Mag.pharm. H... ist berechtigt, einen Betrag der dem Wert des Warenlagers der Gesellschaft zum Übergabstichtag (01.01.2008) entspricht, zu entnehmen, sobald der Wert des Warenlagers nach den folgenden Bestimmungen festgesetzt ist und verpflichtet sich Herr Mag.pharm. F... demgegenüber einen Betrag in gleicher Höhe in die Gesellschaft einzubringen. Dies ebenfalls nach Feststellung des Wertes des Warenlagers.

Einvernehmlich festgehalten wird, dass den im Apothekenunternehmen der Gesellschaft verbliebenen Dienstnehmern zum Übergabstichtag ein Betrag von € 30.368,15 an erworbenen Abfertigungsansprüchen, Jubiläumsgeldern und nicht konsumierten Urlauben

zusteht. Dieser Betrag ist von dem von Frau Mag.pharm. H... zu entnehmenden Wert des Warenlagers in Abzug zu bringen. ...

(2) Der tatsächliche Wert des Warenlagers ist durch eine Inventur am Tag vor der Übernahme zu ermitteln. ...

Der Wert der einzelnen Waren ist mit dem Einkaufspreis in die Inventur einzustellen. ...

#### § 4

Als Stichtag für den Übergang des Gesellschaftsanteiles an Frau K... als auch des Warenlagers an Herrn Mag.pharm. F... wird der Ablauf des 31.12.2008 vereinbart. Mit diesem Stichtag gehen sämtliche Besitzvorteile und Lasten auf die jeweiligen Übernehmer über und es trifft sie von diesem Stichtag an Last und Gefahr andererseits.

#### § 5

(1) Frau K... ist der Zustand und die Beschaffenheit des auf sie übergehenden Gesellschaftsanteiles, aufgrund des Umstandes, dass sie offene Gesellschafterin des Apothekenunternehmens ist, insbesondere aber auch seine Ertragskraft bekannt und haftet Frau Mag.pharm. H... dafür nicht. ...

(2) Einvernehmlich festgehalten wird, dass Frau Mag.pharm. H... berechtigt bzw. verpflichtet ist, zusätzlich zum Wert des Warenlagers, sämtliche auf den Konten des Apothekenunternehmens der Gesellschaft bestehende Guthaben zu entnehmen, sämtliche bis 31.12.2008 entstehenden Forderungen in ihrem eigenen Namen einzuziehen, aber auch sämtliche Sollsalden und allfällige Rechnungen, die sich auf Lieferungen bis zum vorstehend angeführten Stichtag beziehen, derart aus eigenem zu bezahlen, dass Frau K... und Herr Mag.pharm. F.... hiefür nicht in Anspruch genommen werden können. ...

#### § 6

Frau Mag.pharm. H... legt hiermit die ihr ... erteilte Konzession zum Betrieb der öffentlichen Apotheke in ... unter der Bedingung zurück, dass die Konzession zum Betrieb dieser Apotheke unter Aufrechterhaltung des bisherigen Standortes an Herrn Mag.pharm. F... verliehen wird.

Gleichzeitig erklärt sie gemäß § 46 (2) ApG, dass die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem oben angeführten Apothekenunternehmen gemäß § 12 ApG unter der Voraussetzung der Konzessionserteilung auf Herrn Mag.pharm. F... übergeht.

Die Bilanz der Mag. H. OG zum 31.12.2008 weist folgende Positionen aus:

#### A. Kapital

##### Kommanditkapital

##### Variables Kapital Kommanditist

Eigenkapital K...	5.450,46 €
Verrechnungskapitalkonto K...	-5.450,46 €

#### B. Verbindlichkeiten

## Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Lieferverbindl. f. Übernahme Warenlager	80.075,25 €
--	-------------

Summe Passiva ..... 80.075,25 €

Die *Erläuterungen Einzelkonten 2008* beinhaltet Folgendes:

Lieferverbindl. f. Übernahme Warenlager

Mag. H...	-80.075,25 €
-----------	--------------

Auf Grund eines im Jänner 2009 beim Firmenbuch eingelangten Antrages auf Änderung erfolgten im Jänner 2009 - unter derselben Firmenbuchnummer (FN) 12... - nachstehende Eintragungen (Firmenbuchauszug mit historischen Daten):

Firma

...-Apotheke Mag.pharm. ... F... KG

Rechtsform

Kommanditgesellschaft

Geschäftsanschrift

(keine Änderung)

Geschäftszweig

(keine Änderung)

(Gesellschaftsvertrag vom ...1994 - keine Änderung)

Unbeschränkt haftende/r Gesellschafter/in

Mag.pharm. ... H... - Funktion gelöscht

... K... / nicht vertretungsbefugt - Funktion gelöscht

Mag.pharm. ... F...

vertritt seit 01.01.2009 selbständig

Kommanditist/in

... K... - Haftsumme: EUR 4.900

Am 8. Juni 2009 richtete Frau Mag. H. folgendes Schreiben an Herrn Mag. F.:

Mag. ... H...

(Anschrift)

Herrn

Mag. F...

Apotheke

(Anschrift des Apothekenstandortes)

(Ort der Anschrift von Mag. H.), 08.06.2009

Sehr geehrter Herr Magister F...!

Nach Fertigstellung der Bilanz u. Steuererklärungen 2008 der Apotheke H... OG ersuche ich um Begleichung meiner Forderung lt. nachfolgender Aufstellung:

Ablöse Inventur lt. Bilanz 31.12.2008	80.075,25 €
Umsatzsteuerguthaben lt. Erklärung 2008	+2.687,11 €
abzüglich bis 31.12.2008 angefallene Abfertigungsansprüche lt. beigelegter Liste f. Abfertigungen	-30.368,15 €
	52.394,21 €

Mit freundlichen Grüßen

(Unterschrift: Mag. ... H...)

Bankverbindung: ... Bank BLZ ... KtNr: 4...

Die F. KG reagierte mit folgendem Schreiben vom 15. Juli 2009:

...-Apotheke

Mag.pharm. ... F... KG

(Anschrift des Apothekenstandortes)

Ergänzend zu Ihrer Aufstellung darf ich folgende Posten in Abzug stellen:

- Gutscheine: Im Jahr 2008 wurden folgende Gutscheine ausgestellt, deren Einlösung erst im Jahr 2009 erfolgte:

Gutschein vom / Wert

...

Summe: 285 €

- Erhöhung des Sondernachlasses: die endgültige Berechnung des Nachlassprozentsatzes ergab eine Nachzahlungsverpflichtung von 196,73 €.

- Abfertigungsansprüche Fr. ... für die Jahre ... : 2.535,75 €

- Abzüglich können Gutschriften beim Apothekerverlag im Wert von insg. 63,89 € berücksichtigt werden.

Zusammenfassung:

Forderung vom 08.06.2009	52.394,21 €
Gutscheine	-285,00 €
Erhöhung des Sondernachlasses	-196,73 €
Zus. Abfertigungsansprüche (Fr. ....)	-2.535,75 €
Gutschriften beim Apothekerverlag	+63,89 €
Summe:	49.440,52 €

Für 2008 wurde eine Verbindlichkeit für die Übernahme des Warenlagers iHv € 80.075,25 gebildet (Schreiben der Prüferin vom 8.11.2011).



Die Saldenliste Dez. 09 enthält u.a. folgende Position:

5901 Inventuranpassung / 80.075,25 / 117.693,39 / -37.618,14

6000 Löhne ..... / . 5.001,50 / ..... 0 / .... 5.001,50

6200 Gehälter ..... / . 81.086,43 / ..... 0 / . 81.086,43

...

9736 Jahresergebnis .... / 488.731,75 / ..... 0 / 488.731,75

§ 3 Abs. 2 UStG 1994 bestimmt:

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Das Wesen der Lieferung besteht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand durch einen Unternehmer. Objekt der Lieferung kann nur ein Gegenstand sein. Mit diesem muss die persönliche Verfügungsberechtigung (beurteilt nach der Steuersubjektstypologie des USt-Rechtes) wechseln (Ruppe/Achatz, UStG, § 3 Tz 8).

Dem seitens des Finanzamtes der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogenen und als Sonderbetriebseinnahme hinzugerechneten Betrag in Höhe von € 80.075,25 liegt folgender Vertragspunkt der am 18. Dezember 2008 von Frau K., Herr Mag.pharm. F. sowie Frau Mag.pharm. H. abgeschlossenen Vereinbarung zugrunde:

§ 3

(1) Frau Mag.pharm. H... ist berechtigt, einen Betrag der dem Wert des Warenlagers der Gesellschaft zum Übergabstichtag (01.01.2008) entspricht, zu entnehmen, sobald der Wert des Warenlagers nach den folgenden Bestimmungen festgesetzt ist und verpflichtet sich Herr Mag.pharm. F... demgegenüber einen Betrag in gleicher Höhe in die Gesellschaft einzubringen. Dies ebenfalls nach Feststellung des Wertes des Warenlagers.

Diesem Vereinbarungspunkt ist die Bestätigung unter § 2 (2) dieser Vereinbarung vorgelagert: Frau Mag.pharm. H... bestätigt hiermit rechtsverbindlich und unwiderruflich, dass ihr von Frau K... die Ansprüche, die ihr anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft zustehen, bereits vollständig entrichtet worden sind und sie daher aus dem Titel der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses keinerlei, wie auch immer geartete, Forderungen gegenüber Frau K... hat.

Den Rechtsgrund hinsichtlich des in Rede stehenden Betrages in Höhe von € 80.075,25 bilden folgende Umstände:

Der im Jahr 1994 zwischen Frau K. und Frau Mag.pharm. H. abgeschlossene Gesellschaftsvertrag, auf dessen Grundlage Frau Mag.pharm. H. unbeschränkt haftende Gesellschafterin und Frau K. Kommanditistin mit einer Haftsumme von ATS 75.000 der gegründeten KG war, sah betreffend Frau Mag.pharm. H. eine Einlage in Höhe von ATS 2.000.000,-- vor, wobei das von ihr in die Gesellschaft eingebrachte Warenlager in diese Einlage anzurechnen war. Anschließend hat Frau Mag.pharm. H. als Konzessionärin und Pächterin des Apothekenunternehmens mit Pachtvertrag vom 4. Juli 1988 zwar ihr (als Pächterin angeschafftes) Warenlager in die KG eingebracht, die vereinbart gewesene Einlage - S 2.000.000 abzüglich des anzurechnenden Warenlagerwertes - von Mag.pharm. H. ist "jedoch lt. Ergänzungsbilanzen nicht geflossen" (vgl. die Begründung der Berufungsvorentscheidung).

Folge der Anfang des **Jahres 1995** in die KG erfolgten bloßen Einbringung ihres Warenlagers und der nicht geflossenen Einlage in Höhe von S 2.000.000 abzüglich des anzurechnenden Warenlagerwertes waren für Frau Mag.pharm. H. im **Jahr 2008** - am 1. Dezember 2008 anlässlich des Abschlusses des zwischen Herrn Mag.pharm. F. als Komplementär einerseits und Frau K. als Kommanditistin andererseits abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages der Vertragspunkt:

Weiters haben Frau K... und Frau Mag.pharm. ... H...vereinbart, dass Frau Mag.pharm. ... H... einvernehmlich zum 31.12.2008 ausscheidet, ihr Anteil am Vermögen der Gesellschaft Frau ... K... anwächst und hat Frau Mag.pharm. ... H... mit Vereinbarung vom heutigen Tag eine Erklärung gemäß § 46 Abs. 2 ApG dahingehend abgelegt, dass sie die ihr in Abs. 1 erteilte Konzession zum Betrieb des Apothekenunternehmens der Gesellschaft unter der Bedingung zurücklegt, dass dem Komplementär eine Konzession mit Rechtswirksamkeit zum 01.01.2009 erteilt werden kann.

- am 18. Dezember 2008 anlässlich der zwischen Frau K., Herr Mag.pharm. F. sowie Frau Mag.pharm. H. geschlossenen Vereinbarung die Vertragspunkte:

(2) Frau Mag.pharm. H... bestätigt hiermit rechtsverbindlich und unwiderruflich, dass ihr von Frau K... die Ansprüche, die ihr anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft zustehen, bereits vollständig entrichtet worden sind und sie daher aus dem Titel der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses keinerlei, wie auch immer geartete, Forderungen gegenüber Frau K... hat.

### § 3

(1) Frau Mag.pharm. H... ist berechtigt, einen Betrag der dem Wert des Warenlagers der Gesellschaft zum Übergabstichtag (01.01.2008) entspricht, zu entnehmen, sobald der Wert des Warenlagers nach den folgenden Bestimmungen festgesetzt ist und verpflichtet sich Herr Mag.pharm. F... demgegenüber einen Betrag in gleicher Höhe in die Gesellschaft einzubringen. Dies ebenfalls nach Feststellung des Wertes des Warenlagers.

Auf Basis dieser Sachverhaltsfeststellungen und Bedachtnahme auf das Beschwerdevorbringen erweist sich die Feststellung der Prüferin:

"Per 31.12.2008 wurde das gesamte Warenlager lt. Inventur iHv € 80.075,25 von der ausscheidenden Gesellschafterin Mag. ... H... entnommen", als aktenwidrig:

Frau Mag.pharm. H. erhielt zur Abgeltung der Anfang des Jahres 1995 in die KG erfolgten (bloßen) Einbringung ihres Warenlagers und der nicht geflossenen Einlage in Höhe von S 2.000.000 abzüglich des anzurechnenden Warenlagerwertes - konsequenterweise - jenen Betrag, der dem Wert des Warenlagers der Gesellschaft zum Übergabestichtag (01.01.2008) entsprach.

Der Umstand, dass Frau Mag.pharm. H. Anfang des Jahres 1995 das *von ihr zuvor als Pächterin aufgebaute Warenlager* in die KG eingebracht hatte, verschaffte ihr das (seitens der Vertragsparteien unbestrittene) Recht, bei ihrem Ausscheiden den Wert des Warenlagers abgegolten zu bekommen - auf Grund des Betreibens der Apotheke am selben Standort und in denselben Räumlichkeiten wurde offensichtlich von inflationsbereinigt äquivalenten Werten der Warenlager Anfang des Jahres 1995 und zum 31.12.2008 ausgegangen -, nicht jedoch ein Recht, das *von der Gesellschaft bis zum 31.12.2008 aufgebaute gesamte Warenlager* - wobei im Übrigen auf Grund der mehr oder weniger kurzen Ablaufdauer der Waren bzw. der Umschlagshäufigkeit der Waren auszuschließen ist, dass der Großteil der Waren Jahre zuvor von der Gesellschaft angeschafft wurde - zu entnehmen. Dass es zu einer tatsächlichen Entnahme des gesamten Warenlagers bzw. eines Teiles des Warenlagers nicht gekommen ist, vielmehr die Waren körperlich in der Apotheke geblieben sind (vgl. Berufungsvorentscheidung), ist unbestritten.

Bekam Frau Mag.pharm. H. lediglich den Wert des Warenlagers abgegolten, blieben die von der *Gesellschaft* angeschafften Waren in der Apotheke und wurden die Waren im Laufe des Jahres 2009 von der *Gesellschaft* mit gleich gebliebener Steuernummer, UID-Nummer und Firmenbuchnummer verkauft, war es bloß zu einem Wechsel eines der Gesellschafter gekommen und wurden die vor dem 31.12.2008 von der Gesellschaft angeschafften Waren nach dem 1.1.2009 von der Gesellschaft zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze verwendet.

Der von der Prüferin angezogene Entnahmetatbestand ist daher nicht erfüllt und war der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

Dem seitens des Finanzamtes als Sonderbetriebseinnahme hinzugerechneten Betrag in Höhe von € 80.075,25 liegt folgende Beurteilung der Prüferin zugrunde:

Entnahme Warenlager Mag. ... H...

Durch die Entnahme des Warenlagers am 31.12.2008 und die anschließende Veräußerung an Mag.pharm. ... F... iHv € 80.075,25 ist dieser Betrag als Sonderbetriebseinnahme bei Mag. ... H... (St.Nr. ...) 2008 hinzuzurechnen.

Die Zusammenfassung der Berufung enthält u.a. Folgendes:

Der von Mag. H... entnommene Betrag stellt daher, sollte er über ihr in der Gesellschaft bestehendes Guthaben hinausgegangen sein, einen Veräußerungsgewinn dar.

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden, bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist.

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Veräußerungsgewinn im Sinne der soeben zitierten Bestimmung ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln.

Auf die obigen Ausführungen wird verwiesen. Betreffend die Feststellung der Einkünfte wird dem Wert des Frau Mag.pharm. H. abgeholten Warenlagers in Höhe von € 80.075,25 der historische Warenlagerwert gegenübergestellt. Auf Basis des Verbraucherpreisindex 1986 errechnet sich der vom aktuellen Warenlagerwert abzuziehende historische Warenlagerwert in Höhe von € 62.340,00.

Der Frau Mag.pharm. H. zuzurechnende Veräußerungsgewinn beträgt daher € 17.735,25. Die Einkünfte errechnen sich in Höhe von (€ 290.012,10 - € 80.075,25 + € 17.735,25 =) € 227.672,10.

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften wird daher abgeändert:

Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		332.691,82 €
Mag.H. Anshr.1	Anteil Einkünfte	227.672,10 €
Frau.K. Anshr.2	Anteil Einkünfte	105.019,72 €

### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Wien, am 24. September 2015