

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, vertreten durch Steuerberater, def, über die Beschwerde vom 25.10.2016 gegen den Abweisungsbescheid 2014 des Finanzamtes vom 26.07.2016 betreffend den Antrag vom 15.12.2015 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2014 vom 02.06.2015 und gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28.07.2016 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf), eine Kommanditgesellschaft, welche eine öffentliche Apotheke betreibt, stellte am 15.12.2015 einen auf § 299 BAO gestützten Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2014 vom 02.06.2015 wegen nachstehender Änderungen:

Die A AG (jetzt GmbH) sei bis einschließlich der Veranlagung 2013 eine gemäß § 5 Z. 14 iVm § 6b KStG steuerbefreite Mittelstandsgesellschaft gewesen. Gemäß § 18 Abs. 2 KStG werde festgesetzt, dass eine Körperschaft, wenn sie von der Steuerbefreiung in die Steuerpflicht eintrete, auf den Beginn der Steuerpflicht die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert

anzusetzen habe. Daher könne die A GmbH (ehemals AG) zum 01.01.2014 ihre Beteiligung auf den Verkehrswert aufwerten.

Die Differenz zum steuerlichen Eigenkapital stelle – mangels sonstiger stiller Reserven – einen Firmenwert dar, der, falls er zum ersten Mal aufgedeckt werde, auf 15 Jahre abzuschreiben sei; wenn bereits im Zeitpunkt des Anteilserwerbs in einer Ergänzungsbilanz ein Firmenwert aktiviert worden sei, sei der zusätzliche aus der Aufwertung stammende Firmenwert auf die Restnutzungsdauer des ursprünglichen Firmenwerts abzuschreiben. Der nichtabschreibbare Konzessionswert sei natürlich zu berücksichtigen.

Bei der Bf habe aus dem 2. Halbjahr 2009 bereits ein Firmenwert in Höhe von 705.946,59 Euro bestanden, der auf 15 Jahre abgeschrieben werde. Aus der Aufwertung sei ein zusätzlicher Firmenwert in Höhe von 785.076,18 Euro entstanden, der auf die Restlaufzeit von 10,5 Jahren aufzuteilen sei. Gesamt ergebe sich ab 2014 eine jährliche Abschreibung in Höhe von 121.756,60 Euro (46.996,44 Euro + 74.769,16 Euro ab 2014).

Der Aufhebungsantrag hatte eine Außenprüfung über die Jahre 2012 bis 2014 zur Folge, wobei im Bericht vom 26.07.2016 ua. Folgendes festgestellt wurde:

TZ 1 Antrag auf Bescheidaufhebung:

Die A AG (nunmehr GmbH) habe gemeinsam mit Mag. B und Mag. C im zweiten Halbjahr 2009 die Anteile an der Apotheke in D erworben. Im Rahmen des Erwerbs sei ein Firmenwert aufgedeckt worden und dieser werde bei den Gesellschaftern im Sonderbetriebsvermögen auf 15 Jahre verteilt abgesetzt. Bei der A AG (nunmehr GmbH) habe diese Abschreibung bis einschließlich 2013 keine Auswirkung gehabt, da es sich bis dahin um eine steuerbefreite Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft gehandelt habe. Ab dem Kalenderjahr 2014 sei die A AG in die A GmbH umgewandelt worden, wodurch die anfallenden Gewinne aus den verschiedenen Beteiligungen erstmals steuerpflichtig geworden seien.

Im Zuge der Prüfung sei anlässlich des gestellten Antrags ein Unternehmensbewertungsgutachten angefordert worden. Anstelle der Übermittlung eines Unternehmensbewertungsgutachten sei vom steuerlichen Vertreter darauf hingewiesen worden, dass es bei der Ermittlung des Verkehrswertes von Apotheken üblich sei, einen bestimmten Prozentsatz des Jahresumsatzes als Verkehrswert anzusetzen. Konkret sei der Firmenwert vom steuerlichen Vertreter wie folgt berechnet worden: Ausgehend vom Nettoumsatz der Apotheke würden von diesem die Umsätze mit Hochpreispräparaten abgezogen werden und vom Restumsatz ein bestimmter Prozentsatz zugeschlagen und so der Verkehrswert ermittelt. Die Bandbreite des Zuschlags variere dabei nach Lage, Betriebsgröße, Spezialisierungsgrad und sei im gegenständlichen Fall mit 15% angesetzt worden. Bei einem steuerpflichtigen Umsatz in Höhe von 3.566.000,-- Euro im Jahr 2013 ergebe sich daher eine stille Reserve für die Bf in Höhe von 3.242.226,-- Euro, welche bei einer Beteiligung von 49% im Ausmaß von 1.523.539,-- Euro auf die A AG (nunmehr GmbH) entfalle. Abzüglich des bereits aus dem entgeltlichen Erwerb aus dem Jahr 2009 angefallenen Firmenwertes mit Buchwertansatz zum 31.12.2013 in Höhe von 728.445,-- Euro und eines offenen

Konzessionswertes in Höhe von 10.018,-- Euro ergebe sich nach diesen Ausführungen am 31.12.2013 eine stille Reserve im Ausmaß von 785.076,18 Euro, die in Form eines Firmenwertes aktiviert und auf die Restlaufzeit des ursprünglichen Firmenwertes (10,5 Jahre) verteilt werden sollte.

Der zusätzlich selbst geschaffene und durch einen Multiplikator von 115% des Vorjahresumsatzes ermittelte Firmenwert in der Bf ausgehend vom Jahr 2009 schlummere im Unternehmen, sei bis dato nicht aufgedeckt worden und beruhe in der Gewinn- bzw. Umsatzsteigerung der Jahre 2009 bis 2013. Der Umsatz erhöhe sich dabei von rund 2,4 Mio im Jahr 2009 auf rund 3,8 Mio im Jahr 2013.

Für die Erlangung des Firmenwertes seien dem Gesellschafter A AG (nunmehr GmbH) (Beteiligung 49%) bis dato auch keine Kosten angefallen.

Nach der Verwaltungspraxis komme für den Fall des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht ebenso wie beim Ende der Steuerpflicht ein Ansatz des selbst geschaffenen Firmenwertes nicht in Betracht (vgl. bspw. Feckter in Quantschnigg/Remmer/Schellmann/Stöger/Vock KStG 1988, § 18 Rz 44). Dieses Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Wirtschaftsgüter (bspw ein originär entstandener Firmenwert) werde in der Literatur als nicht sachgerecht kritisiert, zumal dadurch in der steuerbefreiten Sphäre angewachsene stille Reserven oder ein Firmenwert steuerhängig würden (vgl. bspw Ecker in Lang/Schuch/Scharing, KStG 1 zu § 18 Rz 37). Dieses Aktivierungsverbot sei unternehmensrechtlich im § 197 Abs. 2 UGB und steuerrechtlich im § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 festgelegt. Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 dürfe ein originärer (selbst geschaffener) Firmenwert nicht aktiviert werden und sei keiner AfA zugänglich (vgl. auch Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2016, § 8 Rz 49). Der VwGH habe in den Erkenntnissen vom 02.05.1991, 88/13/0031, sowie vom 17.09.1997, 93/13/0064, zum originären Firmenwert folgende Aussage getroffen: Lehre und Rechtsprechung würden übereinstimmend davon ausgehen, dass ein selbst geschaffener Firmenwert keinen wertmäßigen Niederschlag in der Bilanz finden dürften. Dies nicht nur deswegen, weil ein solcher Wertansatz handelsrechtlich unzulässig wäre (vgl. § 133 Z 5 AktG), sondern auch aus steuerlicher Sicht. Da der selbst geschaffene Firmenwert auf Unternehmerleistungen des Betriebsinhabers beruhe, käme ein entsprechender Wertansatz in der Bilanz einer Aktivierung von Unternehmerleistungen gleich, die steuerlich ebenso unzulässig sei, wie der Ansatz eines sogenannten Unternehmerlohnes als Betriebsaufwand. Daraus folge, dass für den selbst geschaffenen Firmenwert ein Aktivierungsverbot bestehe und dem Antrag auf Ansatz des Firmenwertes in der Ergänzungsbilanz nicht stattgegeben werden könne.

Die Abnutzbarkeit eines originären Firmenwertes sei aus folgenden Gründen nicht gegeben: Der Firmenwert sei ursprünglich bis zum EStG 1967 ausdrücklich unter den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern aufgezählt worden (§ 6 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967). Gemäß § 6 Z. 1 EStG 1988 würden derivative Firmenwerte im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und bei Gewerbetreibenden ausdrücklich als abnutzbares Anlagevermögen gelten. Die Anschaffungskosten seien nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre zu verteilen (das gelte

gemäß § 114 Abs. 3 EStG 1988 ab 31.12.1998). Ausgenommen davon seien originär erwirtschaftete Firmenwerte (vgl. Laudacher in Jakom EStG 2015, § 6 Rz 63). Der Firmenwert an sich sei nicht abnutzbar. Die Firmenwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 iVm § 8 Abs. 3 EStG 1988) sei nur als Steuerbegünstigung für den Unternehmenserwerb erklärbar. Da der Firmenwert der kapitalisierte Gewinn des Unternehmens oder mit anderen Worten die Gewinnchance sei, schreibe der Käufer mit dem Firmenwert genau den Betrag ab, der die Bemessungsgrundlage für seine Einkommensteuer sein sollte (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG, § 8 Rz 38). Für einen selbst geschaffenen Firmenwert existiere keine ausdrückliche gesetzliche Regelung hinsichtlich der Abnutzbarkeit. Diese sei daher nicht gegeben.

Da dem Bescheid vom 02.06.2015 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2014 keine Rechtswidrigkeit anhafte, sei eine Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht zulässig.

Mit Bescheid vom 26.07.2016 wurde der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 15.12.2015 abgewiesen und begründend auf den Prüfungsbericht vom 26.07.2016 verwiesen.

Am 28.07.2016 erließ das Finanzamt den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2015 und führte - unter gleichzeitigem Hinweis auf den Abweisungsbescheid 2014 - begründend aus, dass ein originär (selbstgeschaffener) Firmenwert keiner Abschreibung zugänglich sei, da nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter nicht aktivierbar seien und daher auch keiner Abschreibung unterlägen.

Die Bf brachte gegen den Abweisungsbescheid vom 26.07.2016 betreffend den Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 15.12.2015 und gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2015 vom 28.07.2016 fristgerecht Beschwerde ein und führte begründend Folgendes aus:

Den Ausführungen im Bericht vom 26.07.2016 sei entgegenzuhalten, dass durch die Bestimmung des § 18 Abs. 2 KStG 1988 sichergestellt werde, dass stille Reserven aus der steuerfreien Zeit nicht in die Besteuerung einbezogen würden. Diese Bestimmung lasse der Körperschaft kein Wahlrecht, sie habe den gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen. Für eine Ausnahme für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände lasse die exakte Formulierung des § 18 Abs. 2 KStG 1988 keinen Platz. Diese Meinung werde auch in der derzeit aktuellen Literatur vertreten, so bei Achatz/Spertz in Achatz/Kirchmar (Hrsg), KStG, § 18 Rz 3, Rz 5 und Rz 11, Ecker/Binder in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), KStG2, § 18 Rz 37, Beiser in SWK 17/2016, 781. In der herrschenden Literatur werde also der Ansatz auch von selbst geschaffenen Firmenwerten als dem Gesetz entsprechend angesehen und als systematisch korrekt eingestuft.

Die A AG (nunmehr GmbH) habe als Wirtschaftsgüter in erster Linie mitunternehmerische Beteiligungen bilanziert und diese Beteiligungen seien nach Wegfall der Steuerbefreiung mit dem gemeinen Wert angesetzt worden. Ertragsteuerlich erfordere dies eine Aufspaltung des Gesamthand Eigentums in Quoteneigentum nach § 24 Abs. 1 lit. e BAO. Werde ein Kommanditanteil also im Zeitpunkt eines Wechsels zwischen steuerfreien und

steuerpflichtigen Zeiten mit dem gemeinen Wert bewertet, so sei dieser aufzuspalten in ergänzende Anschaffungskosten für anteilige stille Reserven und/oder einen Firmenwert.

Lt. VwGH (93/13/0064) beruhe ein selbstgeschaffener Firmenwert auf Unternehmerleistungen des Betriebsinhabers. Betriebsinhaber der A AG (nunmehr GmbH) sei aber die A AG (nunmehr GmbH) selbst. Der Firmenwert aus der Aufwertung der mitunternehmerischen Beteiligung beruhe aber auf Leistungen des Apothekers, der gemäß § 12 Abs. 1 ApoG zur Gewährleistung ausreichender rechtlicher und wirtschaftlicher Verfügungsmacht im Apothekenunternehmen der Gesellschafter mit ausschließlicher Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis sein müsse und der alleine berechtigt sei, sämtliche Maßnahmen durchzuführen und darüber hinaus über eine Beteiligung am gesamten Apothekenunternehmen von mehr als der Hälfte verfügen müsse und dazu persönlich die Konzession verliehen bekomme. Außerdem habe § 6b Abs. 2 Z. 3 idF vor BGBl 2007/100 bestimmt, dass von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften eingegangene Beteiligungen höchstens ein Ausmaß von 49% des Betriebsvermögens bzw. Nennkapitals des Beteiligungsunternehmens umfassen und keine beherrschende Stellung vermitteln dürften. Daraus ergebe sich unmittelbar, dass die A AG (nunmehr GmbH) keinen selbst geschaffenen Firmenwert im Sinne der Rechtsprechung des VwGH aktiviert habe, sondern die Beteiligung an der Apotheke, die zweifellos selbständig verkehrsfähig und auch selbständig bewertbar sei, auf den gemeinen Wert aufgewertet habe. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem anteiligen steuerlichen Eigenkapital stelle mangels sonstiger stiller Reserven einen (vom Apotheker geschaffenen) Firmenwert dar, der auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben sei.

Mit zwei Beschwerdeentscheidungen vom 04.05.2017 wurden die Beschwerden vom 25.10.2016 abgewiesen. In der Begründung wurden nach Darstellung des zu beurteilenden Sachverhaltes im Wesentlichen die Rechtsausführungen aus dem Bericht vom 26.07.2016 wiedergegeben und hinsichtlich des Aktivierungsverbots betont, dass § 18 Abs. 2 KStG 1988 keinen Veräußerungsvorgang fingiere, sondern lediglich eine Aufwertung normiere. Der Charakter eines originären Firmenwertes werde dadurch nicht verändert. Das Aktivierungsverbot bleibe daher wirksam.

Die Ausführungen zur Abschreibbarkeit eines originären Firmenwert im Prüfungsbericht wurden ebenfalls nochmals wiedergegeben.

Mit Schriftsatz vom 06.06.2017 beantragte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend Folgendes aus:

§ 18 Abs. 2 KStG wolle beim Eintritt von der Steuerbefreiung in die unbeschränkte Steuerpflicht durch eine Aufwertung auf den gemeinen Wert sicherstellen, dass die während der steuerfreien Zeit angesammelten Werte von der nun beginnenden Steuerpflicht nicht erfasst würden. Die Vorgangsweise dieser Bestimmung entspreche der des § 18 Abs. 1 KStG: die Buchwerte der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter seien durch die gemeinen

Werte zu ersetzen. Der Buchwert des originären Firmenwertes sei entsprechend der Bestimmung des § 4 Abs. 1 EStG bislang null und die Gesellschaft habe durch die eindeutige Bestimmung des § 18 Abs. 2 KStG diesen Buchwert durch den gemeinen Wert zu ersetzen. Für eine Ausnahme lasse § 18 Abs. 2 KStG keinen Platz. Denn nur so werde das Ziel, nämlich die in der steuerfreien Zeit angesammelten stillen Reserven endgültig steuerfrei zu belassen, erreicht. Hätte die A AG (nunmehr GmbH) die Beteiligung an der Apotheke der Bf am letzten Tag der Steuerbefreiung an eine konzerneigene Gesellschaft verkauft, wären die damit realisierten stillen Reserven und der Firmenwert endgültig steuerfrei gewesen. Auch dies mache deutlich, dass zu den bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 18 Abs. 2 KStG auch originäre immaterielle Vermögensgegenstände zählen müssten, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen.

DAZU WIRD ERWOGEN:

1 gesetzliche Grundlagen (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung)

Festgestellt werden nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO die Einkünfte (der Gewinn) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist nach § 188 Abs. 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Gewinn ist nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Satz eins). Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind (Satz fünf).

Nach § 6 Z. 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen (Satz eins). Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen (Satz zwei).

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

Der Körperschaftsteuer ist nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach § 7 Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 nach dem Einkommensteuergesetz und diesem Bundesgesetz.

Nach § 5 Z. 14 erster Satz KStG 1988 BGBl. I 100/2002 sind Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften bis Ablauf des fünften auf das Jahr der Eintragung der neugegründeten Gesellschaft in das Firmenbuch folgenden Kalenderjahr und in der Folge hinsichtlich des dem Finanzierungsbereich zuzurechnenden Teiles des Einkommens nach Maßgabe des § 6b von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Für bestehende Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die vor dem 31. Dezember 2007 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wurden, sind gemäß § 26a Abs. 19 Z. 1 KStG 1988 § 5 Z. 14 und § 6b jeweils in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 100/2007 für zum 31. März 2008 bestehende Beteiligungen bis zum ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2012 beginnt, anzuwenden.

Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, hat sie gemäß § 18 Abs. 1 erster Satz KStG 1988 zum Zeitpunkt des Endes der Steuerpflicht den Buchwert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter gegenüberzustellen und den Unterschiedsbetrag der Besteuerung zugrunde zu legen.

Wird eine von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, hat sie gemäß § 18 Abs. 2 KStG 1988 auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen.

2 Sachverhalt

Gesellschafter der im Jahr 1981 als Kommanditgesellschaft gegründeten Bf, welche eine Apotheke betreibt, waren in den Streitjahren 2014 und 2015 Mag. B als Komplementär, welcher die Bf seit 01.06.2011 selbständig vertritt, und die A AG bzw. die A GmbH (mit einem Anteil von 49%) als Kommanditistin.

Die A GmbH entstand durch eine am 29.09.2014 beschlossene Umwandlung der A AG. Geschäftszweig ist der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen.

Die A AG wurde als Kommanditistin der Bf am 29.09.2009 ins Firmenbuch eingetragen. Grundlage war ein "Anteilskaufvertrag", mit dem zum Ablauf des 31.07.2009 die A AG (nunmehr GmbH) einen Mitunternehmeranteil an der Bf im Ausmaß von 49% erwarb. Der auf die A GmbH entfallende Kaufpreis betrug 939.928,78 Euro (= 1.918.222,-- x 49%). Davon wurde ein Betrag von 704.946,59 dem Firmenwert zugeordnet und zusätzlich die Apothekenkonzession gesondert bewertet.

Die A AG war in der gemäß § 6b KStG 1988 vom Finanzamt 1/23 alljährlich zu veröffentlichenden Liste der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften aufgrund einer

Bescheinigung vom 04 bis einschließlich 2013 enthalten. Ab 01.01.2014 unterlag die A AG (nunmehr GmbH) der Körperschaftsteuerpflicht.

Die A GmbH (ehemals AG) hat in erster Linie mitunternehmerische Beteiligungen (Mitunternehmeranteile) bilanziert.

Diese Angaben sind dem Firmenbuch, dem Erlass des BMF vom 28.01.2013, BMF-010203/0021-VI/6/2013, (AÖF 2013/40) und dem elektronisch vorgelegten Akt bzw. dem Veranlagungsakt der Bf entnommen worden und stützen sich zusätzlich auf die Angaben der Bf. Sie sind insoweit als unbedenklich anzusehen.

Die Bescheide für die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2014 und 2015 enthalten folgende (im gegenständlichen Fall interessierende) Daten:

	2014	2015
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	539.905,51	530.450,54
Anteil Mag. B	297.700,44	318.915,81
Anteil A GmbH (ehemals AG)		
darin berücksichtigt: Abschreibung eines Firmenwert von	242.205,07	211.534,73
704.946,59 Euro ab 2.HJ 2009	46.996,44	46.996,44

Beantragt wurde die Abschreibung eines zusätzlichen mit 785.076,18 Euro bewerteten Firmenwerts ab 2014 für die Restnutzungsdauer von 10,5 Jahren unter Berücksichtigung einer jährlichen AfA von 74.769,16 Euro.

Dazu ließ die A AG (nunmehr GmbH) den Verkehrswert der Apotheke der Bf zum 31.12.2013 nach der im Apothekenbereich üblichen Praxis ermitteln. Die vorgenommenen Berechnungen ergaben stille Reserven in Höhe von mit 3.242.226,-- Euro. Laut Kapitalstand hielt die A AG (nunmehr GmbH) 49% der Anteile, daher wurden der A AG (nunmehr GmbH) nach geringfügigen Korrekturen stille Reserven in Höhe von 1.523.539,-- Euro zugewiesen. Nach Abzug des anlässlich des Ankaufs des Mitunternehmeranteils an der Bf aufgedeckten und abschreibbaren Firmenwerts mit Stand zum 31.12.2013 von 728.445,-- Euro und Abzug des Konzessionswertes von 10.018,-- Euro verblieb laut der von Seiten der Bf vorgelegten Berechnung ein Aufwertungsbetrag von 785.076,-- Euro, der von der Bf als (zusätzlicher) Firmenwert angesehen wurde.

Der Österreichische Apothekenverband umschrieb in einem Schriftsatz vom 02.06.2016 die im Apothekenbereich übliche Praxis zur Unternehmensbewertung.

3 rechtliche Würdigung

Die Feststellung betrieblicher Einkünfte nach § 188 Abs. 1 lit a bis c BAO setzt regelmäßig einen Betrieb mehrerer als Mitunternehmer Beteiligter voraus.

Das EStG definiert den Begriff der „Mitunternehmerschaft“ als eigenständigen steuerlichen Typusbegriff nicht. Es nennt jedoch in § 23 jene Gesellschaftsformen, welche grundsätzlich als Mitunternehmerschaft gelten. Dies sind insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften. Im Unterschied zur Kapitalgesellschaft ist die Mitunternehmerschaft kein eigenes Steuersubjekt in der Ertragsteuer. Es wird zwar das jährliche Ergebnis auf Ebene der Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO festgestellt. Besteuert wird die Gewinn- oder Verlustzuweisung dann jedoch beim einzelnen Mitunternehmer, dh bei der beteiligten natürlichen oder juristischen Person. Es gilt das sogenannte Durchgriffsprinzip. (Vgl. Endfellner in taxlex 2018, 100).

Der Spruch des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte hat neben dem Bescheidadressaten die Art der Einkünfte, Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, Feststellungszeitraum sowie die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile an den gemeinschaftlichen Einkünften zu enthalten. (Vgl. Ritz, BAO⁶, § 188 Rz. 9, Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 188 Rz 16)

Für die Mitunternehmerschaft ist also ein (Gesamt)Gewinn zu ermitteln, wobei die Gewinnermittlung in zwei Stufen erfolgt. Der Gewinn wird zuerst auf der Ebene der Gesellschaft ermittelt und dann werden auf der zweiten Ebene die persönlichen Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter (Sonderbilanzen; Ergänzungsbilanzen) berücksichtigt. (Vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 188 Anm 9, Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch, S 511, Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 23 Rz.402f, Doralt/Kauba, EStG10, § 23 Rz 214 und Rz 221, VwGH 19.09.2013, 2011/15/0102).

Bei der Bf als Kommanditgesellschaft und Mitunternehmerschaft sind zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 und 2015 auf Ebene der Gesellschafter die persönlichen Verhältnisse der Kommanditistin A GmbH (ehemals AG) näher zu betrachten.

Die A AG (nunmehr GmbH), die als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit gewesen war, trat am 01.01.2014 in die unbeschränkte Steuerpflicht ein, sodass nach dem in einem derartigen Fall zu beachtenden § 18 Abs. 2 KStG zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich der gemeine Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen war.

Unter Hinweis auf § 18 Abs. 2 KStG aktivierte die A AG (nunmehr GmbH) in der Ergänzungsbilanz - zusätzlich zu dem anlässlich des Erwerbs des Mitunternehmeranteils an der Bf im 2. Halbjahr 2009 in der Ergänzungsbilanz aktivierten Teilfirmenwert in Höhe von 704.946,59 Euro - einen Teilfirmenwert in Höhe von 785.076,18 Euro aufgrund ihrer Beteiligung an der Bf im unveränderten Ausmaß von 49% und nahm unter Berücksichtigung

einer Restlaufzeit von 10,5 Jahren eine (zusätzliche) Abschreibung im Ausmaß von jeweils 74.769,16 Euro für die Streitjahre 2014 und 2015 vor.

Unter dem Firmenwert ist jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über dem Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird. (VwGH 19.10.2016, Ra 2015/15/0046)

Er ergibt sich ua aus dem guten Ruf des Unternehmens, aus dem Bekanntheitsgrad, dem Kundenstock, den guten Geschäftsbeziehungen, den Lieferantenkontakten, der Qualität der Mitarbeiter, der innerbetrieblichen Organisation, aus Wettbewerbsverboten, Marktpositionen etc. (Firmenwertfaktoren). (Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2019, § 8 Rz 47, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 8 Rz 48).

Ab 1989 gilt der Firmenwert bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden gemäß § 6 Z. 1 EStG 1988 als abnutzbares Wirtschaftsgut. Die **Anschaffungskosten** des Firmenwerts sind nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt absetzbar.

Anschaffen ist der entgeltliche Erwerb eines bereits hergestellten Wirtschaftsgutes. Das Wirtschaftsgut wird entgeltlich von einer fremden Verfügungsmacht in die eigene Verfügungsmacht überführt. Als Anschaffungskosten gelten die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Zu den Anschaffungskosten gehören alle durch den Erwerb eines Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben. (Vgl. Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 6 Rz 67 ff, VwGH 26.07.2005, 2002/14/0039, VwGH 05.08.1992, 90/13/0138).

§ 8 Abs. 3 EStG 1988 regelt die Verteilung der Anschaffungskosten des Firmenwerts und setzt folglich einen entgeltlichen Erwerb voraus. Ein selbst geschaffener (originär entstandener) Firmenwert ist mangels konkreter Anschaffungskosten nicht abschreibbar. (Vgl. Kanduth - Kristen in Jakom, EStG 2019, § 8 Rz. 49, Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 8 Rz 5).

Ein entgeltlicher Vorgang setzt die Änderung der Zurechnung eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes oder die Neubegründung eines Rechtsverhältnisses gegen eine nach unternehmerischen Grundsätzen angemessene Gegenleistung voraus. Die Gegenleistung muss dafür erbracht werden, dass das Wirtschaftsgut aus dem Vermögen des Dritten in das Vermögen des Erwerbers übergeht. (Vgl. Marschner in Jakom, EStG 2019, § 4 Rz. 99)

Ein Firmenwert kann des Weiteren nur mit einem Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden, eine vom (Teil)Betrieb losgelöste isolierte Disposition über einen Firmenwert ist

grundsätzlich nicht möglich. Der Firmenwert kann somit nicht isoliert vom Restbetrieb veräußert oder aus einem Betrieb entnommen werden. (Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2019, § 8 Rz. 48)

Beim Erwerb eines Betriebes kommt ein Firmenwert zum Ansatz, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva des Betriebes übersteigt. Der herausspringende Betrag ist der sogenannte derivative Firmenwert. Entscheidend sind dabei die Verhältnisse im Anschaffungszeitpunkt. (Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 6 Anm 47, Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 6 Z. Rz 16, VwGH 27.02. 2008, 2004/13/0148).

Voraussetzung für das Vorliegen eines derivativen Firmenwerts ist also der entgeltliche Erwerb eines (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteils und eine Gegenleistung, die die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter abzüglich der Verbindlichkeiten und Lasten übersteigt. (Vgl. Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 8 Anm 29).

Ein derivativer (erworbener) Firmenwert erfüllt damit die Voraussetzungen für eine Abschreibung nach § 8 Abs. 3 EStG 1988. Einem derivativen (erworbenen) Firmenwert sind konkrete Anschaffungskosten zugeordnet.

Das Erfordernis der Ermittlung der Höhe des derivativen Firmenwerts anhand der Verhältnisse im Anschaffungszeitpunkt und die Abschreibbarkeit des erworbenen Firmenwerts lassen des Weiteren deutlich erkennen, dass der derivative (erworbene) Firmenwert von später entstehenden firmenwertbildenden Faktoren bzw. von später an die Stelle der für den erworbenen Firmenwert maßgebenden Komponenten tretenden firmenwertbildenden Faktoren abzugrenzen ist. Nach dem Anschaffungszeitpunkt in diesem Sinne zuwachsende firmenwertbildende Faktoren sind als originär entstandener (selbst geschaffener) Firmenwert anzusehen, dem keine unmittelbaren Anschaffungskosten, die eine Abschreibung nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 ermöglichen würden, gegenüberstehen. (Vgl. Bertl/Hirschler in RWZ 2000, 260)

Im gegenständlichen Fall ist nun zu prüfen, ob der in den Streitjahren 2014 und 2015 in der Ergänzungsbilanz der A GmbH (ehemals AG) geltend gemachten und auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 gestützten zusätzlichen Abschreibung von jeweils 74.769,16 Euro ein derivativer (erworbener) Firmenwert zugrunde liegt oder diese auf einen originär zugewachsenen (selbst geschaffenen) Firmenwert zurückzuführen ist.

Tatsächlich ist die zusätzliche Abschreibung von 74.769,16 Euro auf eine von der A GmbH (ehemals AG) veranlassten Neubewertung des seit dem 2. Halbjahr 2009 gehaltenen Mitunternehmeranteils zum Stichtag 31.12.2013 zurückzuführen. Mit Hilfe einer Unternehmensbewertung der Bf zum 31.12.2013 wurde der Firmenwert der Bf zum Stichtag 31.12.2013 ermittelt und der dabei auf die A GmbH (ehemals AG) entfallende Teilfirmenwert

errechnet. Dieser Wert wurde sodann dem zum 31.12.2013 ermittelten Buchwert des zum Zeitpunkt der Anschaffung des Mitunternehmeranteils angesetzten anteiligen derivativen Firmenwerts gegenübergestellt. So wurde zum 31.12.2013 von Seiten der Bf ein zusätzlicher Firmenwert in Höhe von 785.076,-- Euro ermittelt.

Dieser Firmenwert in Höhe von 785.076,-- Euro ist somit nicht aus dem entgeltlichen Erwerb eines weiteren Mitunternehmeranteils an der Bf hervorgegangen. Die A GmbH (ehemals AG) erbrachte keine Gegenleistung an einen Dritten für die Übertragung und Zurechnung eines zusätzlichen Mitunternehmeranteils und damit verbunden eines zusätzlichen Teilfirmenwertes an der Bf. Dementsprechend stehen dem zum 31.12.2013 errechneten Teilfirmenwert keine unmittelbar zuordenbare Anschaffungskosten gegenüber. Es handelt sich daher insoweit nicht um einen derivativen (erworbenen) Firmenwert, sondern vielmehr um einen originären Firmenwert, der auf nach der Anschaffung des Mitunternehmeranteils (mit Ablauf des 31.07.2009) bis zum 31.12.2013 zugewachsene Firmenwertfaktoren zurückzuführen ist.

Die für die Streitjahre 2014 und 2015 beantragte bzw. geltend gemachte Abschreibung dieses originären Firmenwerts kommt nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 mangels konkreter Anschaffungskosten somit nicht in Betracht.

Es kann daher für die Streitjahre 2014 und 2015 anlässlich der den Inhalt des Spruchs bildenden und vom Bundesfinanzgericht zu beurteilenden Feststellungen der gemeinschaftlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Höhe nach und des auf die A GmbH entfallenden Anteils an den gemeinschaftlichen Einkünften dahingestellt bleiben, ob im gegenständlichen Fall § 18 Abs. 2 KStG eine Aktivierung des zum 31.12.2013 ermittelten Firmenwerts ermöglicht oder das Aktivierungsverbot des § 4 Abs. 1 EStG für den in der Zeit vom Anteilserwerb (Ablauf des 31.07.2009) bis zum 31.12.2013 originär zugewachsenen Firmenwert greift. Mangels Vorliegens von Anschaffungskosten könnte der originär zugewachsene Firmenwert auch im Falle einer - aus der Sicht der Bf nach § 18 Abs. 2 KStG zulässigen - Aktivierung dieses Firmenwerts nicht nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben werden. Erwähnt sei in diesem Zusammenhang, dass den ErlRV 622 BlgNr 17. GP zu § 18 Abs. 2 KStG zu entnehmen ist, dass bestehende selbstgeschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwertes nicht anzusetzen seien.

Unstrittig ist die im gegenständlichen Fall vorgenommene Abschreibung des mit dem (mit Ablauf des 31.07.2009) erfolgten Kauf des Mitunternehmeranteils zugleich entgeltlich erworbenen Firmenwerts in Höhe von 704.946,59 Euro ab dem 2. Halbjahr 2009 in Höhe von jährlich 46.996,44.

Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid betreffend den auf § 299 BAO gestützten Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2014 und gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für

2015 wird somit abgewiesen, da der zum 31.12.2013 von Seiten der Bf ermittelte und zusätzlich angesetzte Firmenwert als nach dem Anschaffungszeitpunkt (= Ablauf des 31.07.2009) zugewachsener originärer Firmenwert anzusehen ist, dem keine konkreten Anschaffungskosten gegenüberstehen, welche nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben werden könnten.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Bf mit Schriftsatz vom 25.10.2016 sowohl gegen den Abweisungsbescheid vom 26.07.2016 betreffend den auf § 299 BAO gestützten Antrag vom 15.12.2015 auf Aufhebung des Feststellungsbescheides für 2014 als auch gegen den Feststellungsbescheid für 2015 vom 28.07.2016 eine Beschwerde einbrachte.

Dementsprechend erließ das Finanzamt am 04.05.2017 zwei Beschwerdeverentscheidungen samt einer abgesonderten, gemeinsamen Begründung dieser beiden Bescheide. Die Beschwerdeverentscheidung betreffend das Kalenderjahr 2014 enthält aber den nachstehenden Spruch: *„Ihre Beschwerde vom 25.10.2016 gegen den Bescheid vom 28.07.2016 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2014 wird als unbegründet abgewiesen.“* Ein am 28.07.2016 erlassener Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 288 BAO für 2014 existiert nun zwar nicht, doch sorgen nicht nur die im Spruch ausdrücklich angesprochene Beschwerde vom 25.10.2016, sondern auch der Einleitungssatz der Begründung der Beschwerdeverentscheidung, in dem auf den Abweisungsbescheid vom 26.07.2016 betreffend den Antrag gem. § 299 BAO vom 15.12.2015 über die Aufhebung des Feststellungsbescheides für 2014 Bezug genommen wird, für Klarheit. Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 04.05.2017 betreffend das Kalenderjahr 2014 wurde zweifellos entsprechend § 262 BAO über die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 26.07.2016 betreffend den auf § 299 BAO gestützten Antrags vom 15.12.2015 auf Aufhebung des Feststellungsbescheides für 2014 abgesprochen. Das Bundesfinanzgericht hat daher aufgrund der zulässigerweise erfolgten Vorlageanträge nicht nur über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid für 2015 vom 28.07.2016, sondern auch über die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 26.07.2016 betreffend den Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO zur Aufhebung des Feststellungsbescheides für 2014 vom 02.06.2015 inhaltlich abzusprechen.

4 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall ist die Revision unzulässig, da das in § 8 Abs. 3 EStG 1988 enthaltene Tatbestandselement der "Anschaffungskosten" der zitierten widerspruchsfreien Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof entsprechend ausgelegt wurde.

Salzburg-Aigen, am 12. November 2019