

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- u. Beratungs GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 20. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 5. Jänner 2012 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 sowie den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 zu Recht:

I. Der Beschwerde betreffend die Waaiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen den Einkünftefeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm §278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Verfahren wird eingestellt.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Apotheke wurde im Streitzeitraum in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführt. Strittig ist nunmehr die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkünftefeststellungen für das Jahr 2008 sowie die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung eines „Firmenwertes“ im Jahr 2008.

Mit Bescheid vom 3. August 2009 stellte die belangte Behörde gewerbliche Einkünfte der Beschwerdeführerin für das Jahr 2008 gemäß § 188 BAO iHv EUR 503.557,95 fest.

In der Folge wurde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend ua die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2007 bis 2010 durchgeführt. Im Außenprüfungsbericht vom 23. November 2011 wurde festgestellt, dass ein bei der Beschwerdeführerin im Jahr 1991 aktivierter Firmenwert in den Jahren 2008 und 2010 einer Teilwertabschreibung zugeführt worden sei. Diese sei mangels vorausgegangenem entgeltlichen Erwerb eines Firmenwertes nicht anzuerkennen.

Mit Bescheid vom 5. Jänner 2012 erfolgte mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 gemäß § 188 BAO. Mit Sachbescheid vom selben Tag stellte die belangte Behörde die gewerblichen Einkünfte mit EUR 519.757,32 fest.

Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008, beide vom 5. Jänner 2012, richtete sich die fristgerecht erhobene Berufung (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen) vom 20. Februar 2012, in welcher die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vorbrachte, dass die Aktivierung des Firmenwertes im Zuge der Prüfungshandlungen nicht exakt dargestellt hätte werden können, weil die entsprechenden Unterlagen aus dem Jahre 1991 und davor nicht mehr vorgelegen seien. Der Firmenwert sei zum 31. Dezember 1991 mit EUR 32.398,74 aktiviert worden. Aufgrund der gravierenden Verschlechterung der Marktumstände sei die Teilwertabschreibung der Jahre 2008 und 2010 vorgenommen worden. Die Aktivierung des Firmenwertes sei seit 1991 in den Büchern der Gesellschaft aktiviert gewesen und im Zuge von zwei steuerlichen Außenprüfungen nicht beanstandet worden. Zudem seien im Jahr 2008 die nicht entnommenen Gewinne nicht korrekt berücksichtigt worden.

Entsprechend den Beschwerdeausführungen stellte die belangte Behörde mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2012 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 die nicht entnommenen Gewinne, die bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung zu erfolgen haben, sowie die gewerblichen Einkünfte gemäß 188 BAO für das Jahr 2008 mit EUR 519.757,32 fest.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 25. Juni 2012 wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2008 abzuweisen sei, weil die bloße Nichtbeanstandung des aktivierten Firmenwertes bei zwei vorangegangenen Prüfungen nicht den Rückschluss auf dessen Richtigkeit zuließe. Die Vorprüfungen seien nur schwerpunktmäßig erfolgt. Bei der gegenständlichen Außenprüfung habe seitens der Beschwerdeführerin kein Vorgang genannt werden können, der zum fraglichen Zeitpunkt der Entstehung des Firmenwertes geführt hätte. Das Fehlen des entsprechenden Rechtsgeschäftes sei eine neu hervorgekommene Tatsache. Als Hilfestellung habe der Betriebsprüferin ein in den Verwaltungsakten enthaltener Zeitungsartikel über die Geschichte der Apotheke gedient. Das

Fehlen des entsprechenden Rechtsgeschäftes sei eine neu hervorgekommene Tatsache gewesen, von der die Behörde erstmals im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung Kenntnis erlangte. Hinsichtlich des monierten entnommenen Gewinnes sei stattzugeben.

Im Vorlageantrag vom 2. August 2012 wurde nochmals darauf hingewiesen, dass der betreffende Firmenwert trotz zwei vorangegangener Außenprüfungen von 1991 bis 2008 unverändert in den Büchern gestanden sei. In den Steuererklärungen für die Jahre 2008 und 2010 sei die strittige Teilwert Abschreibung offen ausgewiesen gewesen. Unterlagen für das Entstehen des Firmenwertes haben keine vorgelegt werden können, auch der in der Bescheidbegründung angeführte Zeitschriftenartikel sagen nichts über das Entstehen des Firmenwertes aus. Es sei somit keine neu hervorgekommene Tatsache, sodass die Wiederaufnahme unbegründet erfolgt sei. Außerdem sei der betreffende Zeitungsartikel seit September 2004 bekannt und könne somit keine neu hervorgekommene Tatsache oder neues Beweismittel darstellen.

Die Vorlage der Beschwerde erfolgte am 12. Oktober 2012 an den vormals zuständigen unabhängigen Finanzsenat. In der Beilage zum Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 5. Jänner 2012 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 als unbegründet abzuweisen. Es sei im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen, dass im Jahr 1991 ein entgeltlicher Erwerb der Apotheke nicht stattgefunden habe. Dass der Zeitungsartikel bereits im Jahr 2004 erschienen sei, sei nicht maßgebend, weil entscheidend sei der Kenntnisstand aus Sicht des jeweiligen Verfahrens. Im Feststellungsverfahren der Beschwerdeführerin sei dieser Artikel bis zur Außenprüfung nicht bekannt gewesen. Die belangte Behörde wies weiter darauf hin, dass eine Berufungsvorentscheidung betreffend die Wiederaufnahme noch nicht ergangen sei. Hinsichtlich des Feststellungsbescheides für das Jahr 2008 sei im Rahmen der Außenprüfung festgestellt worden, dass die Teilwertabschreibung des Firmenwertes mangels entgeltlichem Erwerb rechtswidrig erfolgt sei. Es werde die teilweise stattgebende Beschwerdeentscheidung im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2012 beantragt.

Am 16. Mai 2019 legte die belangte Behörde den Verwaltungsakt vor. Dabei führte sie ergänzend aus, dass ein entgeltlicher Erwerb die Voraussetzung für die Aktivierung eines Firmenwertes sei, ein solcher aufgrund der vorgelegten Verträge jedoch nicht stattgefunden habe. Aus verfahrensrechtlicher Sicht sei für das Jahr 2008 zu bemerken, dass die von der belangten Behörde erlassene Berufungsvorentscheidung betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 in Anbetracht der noch unerledigten Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 5. Jänner 2012 rechtswidrig sei. Aufgrund des rechtzeitigen Vorlageantrag vom 2. August 2012 gelte jedoch die Beschwerde vom 20. Februar 2012 gegen den Feststellungsbescheid 2008 wiederum als unerledigt. Da die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung bis zum Inkrafttreten des FVwGG 2012 nicht zwingend gewesen sei,

sei die Zuständigkeit zur Entscheidung über alle Beschwerden auf das Verwaltungsgericht durch das Bundesfinanzgericht übergegangen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Streitjahr 2008 war ***Y*** unbeschränkt haftende Gesellschafterin und ***X*** Kommanditist der Apotheke ***Y*** KG.

Die streitgegenständliche Teilwertabschreibung des „Firmenwertes“ wurde dem Finanzamt mit Übermittlung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2008 am 3. August 2009 (Eingangsstempel) offengelegt. Dabei war der „Geschäfts-(Firmen)wert“ in der Bilanz zum 31. Dezember 2008 als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens mit EUR 16.199,37 (zum 31. Dezember 2007 mit EUR 32.398,74) ausgewiesen.

*Diese Apotheke wurde im Jahr 1959 von ***A*** aufgrund der Konzessionsurkunde, die an ihren verstorbenen Ehemann am 16. Oktober 1921, ***Gz xxx*** verliehen wurde, betrieben. Mit Übergabevertrag vom 24. April 1959 übertrug ***A*** „den Apothekenbetrieb mit allen Aktiven und Passiven an ihre Tochter Frau ***B*** zu 49 % (neunundvierzig Prozent) und an ihren Schwiegersohn Herrn ***X*** zu 51 % (einundfünfzig Prozent)“. Nach Punkt IV. des Vertrages verpflichteten sich die Übernehmer „***A*** einen für Gegenwart und Zukunft unzedierbaren monatlichen Rentenbetrag von netto S 3.500,-- „zu bezahlen. „Weiters verpflichteten sich die Übernehmer Frau ***A*** für ihren persönlichen Bedarf die Medikamente zum Einkaufspreis zu überlassen.“ Die Übernehmer „verpflichteten sich weiters an „***A*** einen einmaligen Betrag von S 300.000,-- [...] für die Apothekenübergabe zu bezahlen zum Zweck der Befriedigung allfälliger Erbansprüche der ***C***“.*

In der Folge betrieben ***X*** und Frau ***B*** die Apotheke aufgrund der mit Bescheid vom 21. Juli 1959, Gz ***xxx*** an ***X*** erteilten Konzession die Apotheke in Form einer GesbR.

Mit Notariatsakt vom 25. September 1992 (Übergabe- und Schenkungsvertrag) übergab ***X*** an ***Y*** 50 % seines Gesellschaftsanteiles, somit 25,50 %, zum 1. November 1992 mit allen Rechten. Als Entgelt für die Übergabe des Vertragsobjektes gebührte ***X*** auf dessen ganze Lebenszeit monatlich im Vorhinein eine Versorgungsrente im Betrag von S 10.000,00, erstmals ab 1. Jänner 1993 zu bezahlen. Unter Voraussetzung der rechtskräftigen Konzessionserteilung oblag nunmehr ***Y*** die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 5. Jänner 1999 als Ergänzung des Notariatsaktes vom 25. September 1992 wurde vereinbart, dass ***X*** und ***B*** zu Kommanditisten werden und ***Y*** unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Kommanditgesellschaft).

Die gegenständlichen Verträge waren der belangten Behörde jedenfalls seit dem Jahr 2004 bekannt (Aktenvermerk vom 5. Jänner 2004).

Mit Schreiben vom 12. Juli 1999 erfolgte die Bekanntgabe der Firmennamenänderung sowie die aktuellen Beteiligungsverhältnisse infolge einer Vertragsänderung zum 1. Jänner 1998 (51 % ***Y***, 25,5 % ***X*** und 23,5 % ***B***).

Die für den Zeitraum 1998 bis 2000 betreffend ua einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durchgeführte Außenprüfung blieb ohne Feststellungen (Außenprüfungsbericht vom 21. Dezember 2001). Hinsichtlich jener für den Zeitraum 1988 bis 1990 durchgeführten Außenprüfung liegen keine Aufzeichnungen vor.

Mit Fax vom 15. Oktober 2007 übermittelte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin die Notarniederschrift betreffend den Übergang der Apotheke an Frau ***Y*** aufgrund des Schenkungsvertrages auf den Todesfall vom 25. September 1992 sowie den Einantwortungsbeschluss betreffend die verstorbene ***B***.

Der „Firmenwert“ scheint jedenfalls seit dem 31. Dezember 1991 in den Büchern der Apotheke auf. Bei dem aktivierten Posten handelt es sich mit größter Wahrscheinlichkeit um einen Konzessionswert. Die Bewertung dieses Konzessionswertes kann nicht (mehr) nachvollzogen werden. Unterlagen das Veranlagungsjahr 1991 oder davor existieren weder auf Seite der belangten Behörde noch der Beschwerdeführerin.

Die Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellungen von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 vom 5. Jänner 2012 lautet auszugsweise wie folgt:

„Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid [Bescheid vom 3. August 2009] zu ersehen. [...]“

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2011 lautet auszugsweise wie folgt:

„TZ.1: Firmenwert – Teilwertabschreibung:

Die Apotheke wurde sowohl im Jahr 1959 als auch 1992 im Erb-/Schenkungswege gegen Abfindungszahlung von Erbansprüchen (1959) und Rentenzahlungen (1959 und 1992) übernommen. Mit 1.1.1999 wurde die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt. Da der Firmenwert den Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter darstellt und nur [der] von Dritten entgeltlich erworbene Firmenwert aktivierungsfähig ist, dieser entgeltliche Erwerb zum 31.12.1991 nicht stattgefunden hat, ist die Aktiva der Eröffnungsbilanz z. 1.1.2007 um den Firmenwert i. H. von € 32.398,74 zu vermindern. Die Teilwertabschreibungen in den Jahren 2008 und 2010 von jeweils € 16.199,37 werden steuerlich nicht anerkannt.“

Ausführungen zur Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2011 nicht zu entnehmen.

Der Prüfungsabschluss des Außenprüfungsberichtes vom 23. Dezember 2011 lautet auszugsweise wie folgt:

„Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend durchgeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden die Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	2008	Tz.1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommene Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Die steuerliche Feststellung in Textziffer 1 des Außenprüfungsberichtes lautet wie folgt:

„Tz. 1 Firmenwertabschreibung

Mit 31.12.1991 wurde in Firmenwert in Höhe von € 32.398,74 aktiviert. Dieser Wert wurde im Jahr 2008 und 2010 einer Teilwertabschreibung von jeweils € 16.199,37 zugeführt.

*Die Apotheke ***1*** wurde mit dem Übereinkommen vom 23. April 1959 von ***A*** an die Tochter Frau ***B*** und den Schwiegersohn Herrn ***X*** gegen eine Zahlung von S 300.000,-- zum Zwecke der Befriedigung allfälliger Erbansprüche der Frau ***C*** und eine monatliche Rente von S 3.500,-- übergeben. Die Apotheke wurde auf Grund der Konzessionserteilung im Jahre 1959 an Herrn ***X*** in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht geführt. Am Vermögen und am Erfolg der Gesellschaft waren Herr ***X*** mit 51 % und Frau ***B*** mit 49 % beteiligt.*

*Mit Notariatsakt vom 25.9.1992 wurde die Hälfte der Beteiligung an der Gesellschaft mit allen Aktiva und Passiva unter Fortführung der Buchwerte von Herrn ***X*** auf Frau ***Y*** mit Stichtag 1.11.1992 übertragen.*

Beteiligungsverhältnisse ab 1.11.1992:

*Frau ***B***: 49%*

*Frau ***Y***: 25,50%*

*Herr ***X*** 25,50%*

Als Entgelt für die Übergabe des Vertragsobjektes wurde eine lebenslange monatliche Versorgungsrente in Höhe von S 10.000,-- ab 1.1.1993 vereinbart.

*Mit 5.1.1999 erfolgte eine Ergänzung zum Notariatsakt aus dem Jahre 1992. Mit Stichtag 1.1.1992 wurde vereinbart, dass die Gesellschaft in Form einer Kommanditgesellschaft weitergeführt wird. Frau ***B*** und Herr ***X*** sind künftig Kommanditisten, die beschränkt haften. Frau ***Y*** ist ab 1.1.1999 unbeschränkt haftende Gesellschafterin. Eine weitere Veränderung in den Gesellschaftsanteilen ergab sich 2006 nach dem Tod von Frau*

B.

Da der Firmenwert den Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter darstellt und nur [der] von Dritten erworbene Firmenwert aktivierungsfähig ist, dieser Erwerb zum 31.12.1991 nicht stattgefunden hat, ist die Aktiva der Eröffnungsbilanz z. 1.1.2007 um den Firmenwert i. H. von € 32.398,74 zu vermindern. Die Teilwertabschreibungen in den Jahren 2008 und 2010 von jeweils € 16.199,37 werden steuerlich nicht anerkannt.“

Konkrete Ausführungen zu allenfalls neu hervorgekommene Tagsachen und/oder Beweismitteln sind dem Außenprüfungsbericht nicht zu entnehmen. Die im Außenprüfungsbericht angeführten Verträge waren der belangten Behörde nach dem Verwaltungsakt bereits spätestens seit dem Jahr 2004 bekannt. Der in der gesonderten Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 25. Juni 2012 ins Treffen geführte Artikel der Stadtnachrichten findet weder im Außenprüfungsbericht vom 23. Dezember 2011, noch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2011 Erwähnung. Der im Jahr 1991 nicht stattgefundene Erwerb stellt für sich keine neue Tatsache dar, die im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt war.

Am 6. November 2013 wurde der am 9. Oktober 2013 beim Firmenbuchgericht eingelangte Antrag auf Vermögensübernahme gemäß § 142 der ***Y*** KG durch ***Y*** im Firmenbuch eingetragen.

Rechtsnachfolgerin des ***X*** ist ***Y*** als Erbin.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Aus dem Aktenvermerk vom 25. Jänner 2004 geht hervor, dass der belangten Behörde spätestens seit dem Jahr 2004 der Übergabsvertrag und Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 25. September 1992 sowie die Ergänzung hinsichtlich der Kommanditgesellschaft vom 5. Jänner 1999 bekannt waren. Die Ergänzung zum Notariatsakt (Übergabsvertrag und Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 25. September 1992) vom 5. Jänner 1999 wurde nachweislich in Folge eines Ergänzungsvorhalts vom 26. Mai 2003 betreffend den Kommanditgesellschaftsvertrag am 20. Juni 2003 an die belangte Behörde übermittelt. Der Aktenvermerk vom 5. Jänner 2004 nimmt auf die gegenständlichen Verträge und die Firmenbucheintragung im Jahr 2003 Bezug. Da eine Umstellung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG auf jene nach § 5 EStG zu erfolgen habe, wurde von der belangten Behörde angemerkt, dass ein „IKJ“ (individuelles Kontrolljahr) für das Jahr 2003 gesetzt wurde, um eventuelle steuerliche Auswirkungen durch den Übergang zu überprüfen.

Aus dem Vorlageantrag vom 2. August 2012 geht hervor, dass der „Firmenwert“ seit 1991 oder davor in den Büchern steht. Dass jedoch im Jahr 2012 keine Unterlagen zur Aktivierung des

„Firmenwertes“ zum 31. Dezember 1991 oder davor vorhanden seien (Beschwerde vom 20. Februar 2012). Im Anlagenverzeichnis ist als Anschaffungsdatum 31. Dezember 1991 sowie Nutzungsdauer „0“ ausgewiesen. Unterlagen die Gewinnfeststellung der Beschwerdeführerin betreffend das Jahr 1991 oder davor sind auch dem Akt des Finanzamtes nicht enthalten. Unbestritten ist, dass der „Firmenwert“ im Jahr 1991 in den Büchern der Gesellschaft aufgeschienen ist. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass Unterlagen betreffend die Veranlagung nach einem derart langen Zeitraum ohne anhängiges Rechtsmittel und nach Ablauf der Aufbewahrungspflichten weder von Seiten der Behörde noch der Beschwerdeführerin vorhanden sind. Das bloße Nichtvorhandensein derartiger Unterlagen nach ca 20 Jahren, in denen offenkundig Unterlagen auch skartiert werden können (vgl VwGH 28. Februar 2013, 2011/16/0230), sagt nichts über allfällige Offenlegungen, insbesondere jene der Aktivierung der Firmenwertschreibung im Jahr 1991, aus und ist ohne nähere Darlegung jedenfalls nicht geeignet, eine bloße Behauptung der Nichtoffenlegung zu stützen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine Apothekenkonzession ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut dar, das keiner Abnutzung unterliegt (vgl VwGH 13. November 2019, Ro 2018/13/0010). Der streitgegenständliche Aktivposten stand jedenfalls seit dem 31. Dezember 1991 in den Büchern der Apotheke und wurde nicht abgeschrieben. Eine Übertragung der Apotheke oder Teilen davon sind zumindest in den Jahren 1959 und 1992 gegen Rentenzahlungen erfolgt. Die wirtschaftliche Verwertung einer Personalkonzession einer Apotheke erfolgt dabei nicht durch Veräußerung und Übertragung der Konzession auf den Erwerber der Apotheke, weil die höchstpersönliche Konzession (§ 12 ApothekenG) durch deren Inhaber nicht übertragen werden kann. Gegenstand der Übertragung können immer nur das Unternehmen selbst oder Teile desselben sein. Die wirtschaftliche Verwertung erfolgt vielmehr dadurch, dass der bisherige Inhaber seine Apotheke an den Erwerber überträgt, dieser aufgrund dessen eine neue Konzession – bei Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen – erwirken kann (§ 46 ApothekenG) und der besondere Gebietsschutz im Kaufpreis abgegolten wird. Hintergrund für die Zuordnung eines Teils des Firmenwerts beim Erwerb einer Apotheke zu den nichtabnutzbaren firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern in der Rechtsprechung ist nicht die Bezahlung eines Kaufpreises für eine Konzession, sondern die wirtschaftliche – den Kaufpreis beeinflussende – Verwertung des mit dem Betrieb einer Apotheke verbundenen Existenzschutzes (vgl VwGH 27. Februar 2008, 2004/13/0148; VwGH 5. Juli 2004, 2000/14/0123 und VwGH 21. September 2005, 2001/13/0214). Für das Bundesfinanzgericht sprechen daher viele Argumente dafür, dass der gegenständliche Aktivposten „Firmenwert“ eine nicht abschreibbare Apothekenkonzession darstellt. Die Bewertung kann mangels Unterlagen zu den Vorjahren nicht nachvollzogen werden. Es kann auch nicht nachvollzogen werden, ob ein Konzessionswert allenfalls nachträglich aktiviert wurde und die Bewertung gegenüber dem Finanzamt offengelegt wurde oder ob eine Offenlegung der Aktivierung erfolgte und allenfalls

eine falsche rechtliche Beurteilung hinsichtlich Aktivierung des Firmenwertes auch auf Seiten der belangten Behörde vorgenommen wurde.

Das ein „Firmenwert“ als immaterieller Vermögensgegenstand in der Bilanz steht, wurde aktenkundig im Jahr 2008 offengelegt. Da ein solcher offenkundig auch bereits zum 31. Dezember 2007 in der Bilanz aufschien, Unterlagen jedoch aufgrund Zeitablauf nicht vorhanden sind, ist entsprechend der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass ein solcher bereits in den Vorjahren ausgewiesen war und der belangten Behörde gegenüber offengelegt wurde. Der belangten Behörde gegenüber aktenkundig offengelegt wurden auch die gegenständlichen Verträge, auf die der Außenprüfungsbericht vom 23. Dezember 2011 Bezug nimmt und aufgrund derer es zu Änderungen im Beteiligungsverhältnis und Gesellschaftsform kam, weswegen die belangte Behörde aktenkundig für das Jahr 2003 in internes Kontrolljahr vorgemerkt hat. Nach dem Aktenvermerk vom 5. Jänner 2004 hat sich die belangte Behörde aktenkundig mit den gegenständlichen im Außenprüfungsbericht genannten Verträgen auseinandergesetzt und sowie den geänderten Beteiligungsverhältnissen. Da sämtliche im Außenprüfungsbericht für die Wiederaufnahme herangezogenen Beweismittel (Verträge) bereits offengelegt waren, sich die belangte Behörde sogar in der Vergangenheit damit nachweislich auseinandergesetzt hat und auch der Firmenwert als immaterielles Anlagevermögen in den jeweiligen vorangegangenen Jahresabschlüssen offengelegt wurde, sind keine neuen Tatsachen oder Beweismittel nach den Ausführungen der Niederschrift über die Schlussbesprechung 16. Dezember 2011 sowie dem Außenprüfungsbericht vom 23. Dezember 2011, auf die im Wiederaufnahmebescheid vom 5. Jänner 2012 verwiesen wird, hervorgekommen. Der von der belangten Behörde in der Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 25. Juni 2012 ins Treffen geführte Artikel der Stadtnachrichten findet weder im Außenprüfungsbericht vom 23. Dezember 2011 noch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2011 Erwähnung. Da sämtliche Verträge und Änderungen der Beteiligungsverhältnisse sowie auch der „Firmenwert“ als Bilanzposten gegenüber der belangten Behörde nach dem Verwaltungsakt offengelegt wurden und ein Firmen- oder Konzessionswert eben nur bei entgeltlichem Erwerb aktiviert werden kann, werden von der belangten Behörde Jahre nach Skartierung der Unterlagen zum Veranlagungsjahr 1991 mit dem bloßen Hinweis, dass ein Erwerb zum 31. Dezember 1991 nicht stattgefunden hat, keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel aufgezeigt, die nicht bereits im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Vorab ist zur unrichtigen Reihenfolge der Entscheidung über den Sachbescheid vor Entscheidung über den Wiederaufnahmebescheid durch die belangte Behörde im Beschwerdefall auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen (vgl. VwGH

11. Dezember 2019, Ra 2019/13/0091), wonach es zwar dem Gesetz widerspricht bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl VwGH 24. Juni 2009, 2007/15/0041; VwGH 22. November 2012, 2012/15/0193; vgl auch *Ritz*, BAO⁶ § 307 Tz 7). Gleiches gilt auch für Beschwerdevoentscheidungen des Finanzamts. Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wird die Wirksamkeit der Beschwerdevoentscheidung nicht berührt, obwohl die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt gilt (§ 264 Abs. 3 BAO). Mit dem Ergehen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtes verlieren aber Beschwerdevoentscheidungen ihre Wirksamkeit und scheiden aus dem Rechtsbestand aus (vgl zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074, VwSlg 8435/F).

Nach § 303 Abs 4 BAO in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 97/2002 ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c leg cit und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen daher die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl VwGH 30. September 2015, 2012/15/0140).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen

Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl VwGH 27. Februar 2014, 2011/15/0106, mwN sowie weiterführend *Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 24).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Das Bundesfinanzgericht darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden (vgl VwGH 26. April 2007, 2002/14/0075).

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der verwaltungsbehördliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den dortigen Angaben. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl VwGH 26. April 2007, 2002/14/0075).

Vor dem Hintergrund der rechtlichen Ausführungen geht das Bundesfinanzgericht nach Maßgabe des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes davon aus, dass weder nach den Feststellungen im Außenprüfungsbericht vom 23. Dezember 2011, noch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2011 auf die im Wiederaufnahmebescheid vom 5. Jänner 2012 verwiesen wird, neue Tatsachen oder Beweismittel angeführt sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 rechtfertigten. Die ca 20 Jahre nach der Aktivierung des streitgegenständlichen „Firmenwerts“ und somit Skartierung der Veranlagungsunterlagen sowie nachweislich in der Zwischenzeit offengelegten Änderungen der Beteiligungsverhältnisse und der gegenständlichen Verträge bloße Behauptung der belangten Behörde, dass ihr der Nichterwerb im Jahr 1991 nicht bekannt gewesen sei, ist nicht ausreichend.

Mangels für die Wiederaufnahme des Verfahrens im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel erfolgte die Verfahrenswiederaufnahme mit Bescheid vom 5. Jänner 2012 zu Unrecht, weswegen der angefochtene Wiederaufnahmebescheid die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 betreffend aufzuheben war.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt durch Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Da das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom selben Tag den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid vom 5. Jänner 2012 ersatzlos aufgehoben und damit dem Beschwerdebegehren Folge gegeben hat, schied der beschwerdegegenständliche Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde gegen den Einkünftefeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 war somit gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm §278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage zur amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens ist durch den Gesetzestext sowie die im Erkenntnis näher ausgeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl zB VwGH 26. April 2007, 2002/14/0075).. Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25. Februar 2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten (bzw deren Gesamtrechtsnachfolger), denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Beschlusses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (den steuerlichen Vertreter) gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Wien, am 25. Februar 2022

