

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsgesellschaft GmbH, Am Belvedere 4, 1100 Wien, und Mag. Claudia Simone Höbinger, Anton Linder-Weg 2, 9900 Lienz, über die Beschwerde vom 7. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. November 2021 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (in weiterer Folge die Bf) erhob am 10.12.2021 das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO hinsichtlich des Jahres 2020. Inhaltlich richtet sich die Beschwerde gegen die Nichtanerkennung einer Firmenwertabschreibung, welche auf den gemäß § 18 Abs 2 KStG aktivierten Firmenwert der Kommanditistin ***A-GmbH*** (in weiterer Folge die A-GmbH) basiert. Dieser Firmenwert bestehe aus zwei Teilen: Einerseits aus dem vom ursprünglichen Erwerb des Mitunternehmeranteils ableitbaren derivativen Firmenwert und andererseits aus einem durch eine Aufwertung entstandenen originären Firmenwert. Nach Ansicht der Bf sei der gesamte Firmenwert, somit der derivative und der originäre, abschreibbar. Das Finanzamt habe in

seinem Erstbescheid überhaupt keine Firmenwertabschreibung in diesem Zusammenhang anerkannt.

Mittels Beschwerdeentscheidung vom 24.01.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass bei einem Wechsel einer steuerbefreiten Körperschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 18 Abs 2 KStG zu Beginn der Steuerpflicht der gemeine Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen sei. Der Ansatz eines selbstgeschaffenen Firmenwertes komme nicht in Betracht. Ein originärer Firmenwert könne nicht aktiviert und daher auch nicht abgeschrieben werden.

Im in weiterer Folge eingebrachten Vorlageantrag wird ausgeführt, dass die Unterteilung des abschreibbaren Firmenwerts in einen originären und einen derivativen Teil bereits in der Beschwerde angeführt wurde und hierfür auch eine nachvollziehbare Berechnung vorliege. Das Finanzamt begründe in der Beschwerdeentscheidung lediglich, dass ein originärer Firmenwert nicht abschreibbar sei. Weshalb auch die Abschreibung des derivativen Teils nicht anerkannt werde, habe die Abgabenbehörde nicht dargelegt. Es wird weiterhin die Anerkennung der Abschreibung des gesamten (des derivativen und des originären) Firmenwertes und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Abgabenbehörde legte dem Verwaltungsgericht die Beschwerde am 24.03.2022 zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht gab das Finanzamt bekannt, dass die Abschreibung eines etwaig vorhandenen derivativen Firmenwertes als zulässig erachtet werde, nicht jedoch eines originären Firmenwertes.

Mittels Schreiben vom 11.09.2024, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 25.09.2024, zog die Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Des Weiteren gab sie bekannt, dass das Beschwerdebegehren auf die Anerkennung der Abschreibung des derivativen Firmenwertes eingeschränkt wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** (in weiterer Folge die Bf) ist eine im Firmenbuch unter Nummer ***Bf1-FBNr*** eingetragene Kommanditgesellschaft, welche am ***Dat1*** gegründet wurde und ihren Sitz in ***Bf1-Adr***, hat. Geschäftszweig ist der Betrieb einer Apotheke.

Als Komplementärin fungiert seit der Gründung des Unternehmens ***Bf1-Komplementär***. Bis zum Jahr 2009 war die ***B-GmbH*** als Kommanditistin im Firmenbuch eingetragen. Seit dem Jahr 2009 ist die ***A-GmbH*** (in weiterer Folge A-GmbH) alleinige Kommanditistin der Gesellschaft, wobei von dieser eine Beteiligung in Höhe von 49 % gehalten wird. Die A-GmbH hat den Anteil an der Bf um Euro 1.286.685,56 bei einem Eigenkapital in Höhe von Euro

514.614,20 erworben. Unter Berücksichtigung des Konzessionswertes der Apotheke in Höhe von Euro 245.000,00 besteht ein derivativer Firmenwert von Euro 527.071,36.

Die A-GmbH war eine bis einschließlich 2013 gemäß §§ 5 Z 14 iVm 6b und § 26a Abs 19 KStG steuerbefreite Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft und ist somit zum 01.01.2014 in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten. Zu Beginn der Steuerpflicht hat die A-GmbH ihre Beteiligung an der Bf auf einen von ihr berechneten gemeinen Wert aufgewertet. Dem ursprünglichen derivativen Firmenwert in Höhe von Euro 527.071,36 wurde ein selbst geschaffener Firmenwert in Höhe von Euro 412.247,78 hinzugerechnet und in der Ergänzungsbilanz aktiviert.

Die Bf beantragte neben der Abschreibung des aus der Anschaffung resultierenden Firmenwerts (des derivativen Firmenwerts) auch die zusätzliche Abschreibung des aus der Aufwertung 2014 stammenden Firmenwerts (des originären Firmenwerts) auf die Restnutzungsdauer des ursprünglichen (derivativen) Firmenwerts. Von der Abgabenbehörde wurde im Erstbescheid und der Beschwerdeentscheidung sowohl die Abschreibung des originären als auch des derivativen Wertes versagt.

2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Verwaltungsakt, auf die dem BFG vorgelegten Schriftsätze sowie auf einer durch das Gericht durchgeführten Einsicht in das Firmenbuch. Eine nachvollziehbare Berechnung des derivativen Firmenwertes wurde von der Bf vorgelegt und von der Abgabenbehörde nicht in Zweifel gezogen. Der vorliegende Sachverhalt ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Gemäß § 188 Abs 1 BAO ergeht für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens ein Feststellungsbescheid, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Laut § 188 Abs 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Die Feststellung betrieblicher Einkünfte nach § 188 Abs 1 BAO setzt regelmäßig einen Betrieb mehrerer als Mitunternehmer Beteiligter voraus. Gemäß § 23 EStG 1988 sind insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften als Mitunternehmerschaften anzusehen.

Für die Mitunternehmerschaft ist ein Gesamtgewinn 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 berücksichtigt (vgl VwGH 19.09.2013, 2011/15/0107).

Bei der Bf als Kommanditgesellschaft und Mitunternehmerschaft sind zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2020 auf Ebene der Gesellschafter die persönlichen Verhältnisse der Kommanditistin, der A-GmbH, näher zu betrachten.

Die A-GmbH ist eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft. Gemäß § 5 Z 14 KStG 1988, BGBl I 100/2002, sind Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften bis Ablauf des fünften auf das Jahr der Eintragung der neugegründeten Gesellschaft in das Firmenbuch folgenden Kalenderjahres und in der Folge hinsichtlich des dem Finanzierungsbereich zuzurechnenden Teiles des Einkommens nach Maßgabe des § 6b KStG 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 die §§ 5 Z 14 und 6b KStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 100/2007) für zum 31. März 2008 bestehende Beteiligungen bis zum ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2012 beginnt, anzuwenden.

Die A-GmbH war somit als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit, ist jedoch mit Ablauf des 31.12.2013 aus dem Steuerbefreiungsregime ausgeschieden und trat am 01.01.2014 in die unbeschränkte Steuerpflicht ein.

Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, hat sie gemäß § 18 Abs 1 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.

Unter Bedachtnahme des § 18 KStG 1988 aktivierte die A-GmbH in der Ergänzungsbilanz - zusätzlich zu dem anlässlich des Erwerbs des Mitunternehmeranteils im Jahr 2009 in der Ergänzungsbilanz aktivierten Teilfirmenwert in Höhe von Euro 527.071,36 - einen weiteren, originären Teilfirmenwert in Höhe von Euro 412.247,78 und nahm eine (zusätzliche) Abschreibung im Ausmaß von Euro 41.224,78 für das Streitjahr 2020 vor. In Summe wurde eine Abschreibung des derivativen und originären Firmenwerts in Höhe von Euro 76.362,87 beantragt.

Anzumerken ist, dass eine Apothekenkonzession nach der Rechtsprechung ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellt, welches keiner Abnutzung unterliegt (ua VwGH 16.9.2003, 2000/14/0119; 21.9.2005, 2001/13/0214; 13.11.2019, Ro 2018/13/0010). Im gegenständlichen Fall geht es nicht um den der Apothekenkonzession zugewiesenen (gemeinen) Wert, sondern um die Abschreibung eines darüber hinausgehenden allgemeinen Firmenwertes.

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 (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2015/15/0046).

Der Firmenwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ein abnutzbares Wirtschaftsgut. Die Anschaffungskosten des Firmenwerts sind nach § 8 Abs 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt absetzbar.

Ein Firmenwert kann 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 2024, § 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 (ua VwGH vom 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.

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.

Die im gegenständlichen Fall beantragte Abschreibung des mit dem erfolgten Kauf des Mitunternehmeranteils zugleich entgeltlich erworbenen Firmenwerts in Höhe von Euro 527.071,36 auf 15 Jahre mittels jährlicher AfA in Höhe von Euro 35.138,09 ist daher rechtsrichtig erfolgt. Die Abschreibung des derivativen Firmenwertes ist somit entgegen der im Erstbescheid vertretenen Ansicht der Abgabenbehörde für das Jahr 2020 mit einem Betrag von Euro 35.138,09 in Ansatz zu bringen.

Der derivative Firmenwert ist jedoch von später entstehenden firmenwertbildenden Faktoren bzw von später an die Stelle der für den erworbenen Firmenwert maßgebenden Komponenten tretenden firmenwertbildenden Faktoren abzugrenzen. 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. Dem originären Firmenwert kann kein Einzelveräußerungspreis zugeordnet werden. Mangels eines plausiblen gemeinen Wertes des einzelnen Wirtschaftsgutes „Firmenwert“ kann es daher zu keiner Aufwertung nach § 18 Abs 2 KStG 1988 kommen (vgl VwGH 29.09.2022, Ra 2020/15/0020).

Daraus folgt, dass die beantragte Abschreibung eines originären (Teil)Firmenwertes im gegenständlichen Fall nicht zu berücksichtigen ist. In diesem Sinne wurde auch das Beschwerdebegehren durch die Bf bereits mit Schreiben vom 11.09.2024 eingeschränkt, dass ausschließlich die Berücksichtigung der Abschreibung des derivativen Firmenwertes beantragt werde.

Der Feststellungsbescheid 2020 ist somit dahingehend abzuändern, dass die Abschreibung des derivativen Firmenwerts mit (für dieses Jahr) Euro 35.138,09 zu berücksichtigen ist. Eine Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen für das Jahr 2020 ist der Anlage zu diesem Erkenntnis zu entnehmen.

Es ist daher 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.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision unzulässig, da das in § 8 Abs 3 EStG 1988 enthaltene Tatbestandselement der „Anschaffungskosten“ der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entsprechend ausgelegt wurde. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Entscheidung des VwGH vom 29.09.2022, Ra 2020/15/0020, hinzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Oktober 2024