



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Christine Gruber-Nadlinger, Werner Just und Mag. Robert Steier über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Kurt Kaindl, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, 1180 Wien, Währinger Straße 104/10, vom 16. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes z vom 23. August 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Bescheides betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 nach der am 18. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO vom 28. Jänner 2011 für das Jahr 2009 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die X-Apotheke wurde im Zeitraum September 2005 bis Dezember 2010 im Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführt.

Laut Firmenbuchauszug waren im Jahr 2009 Mag. S, Mag. K und Mag. C als unbeschränkt haftende Gesellschafter eingetragen und schien Herr Mag. W als Kommanditist der Gesellschaft auf.

Inhaber der Apothekenkonzession war Mag. S. Dieser verstarb im Juli 2009. Mit Vereinbarung vom 19. November 2010 wurde per 30. November 2010 der Mitunternehmeranteil des verstorbenen Gesellschafters seitens der Verlassenschaft an die übrigen Gesellschafter übertragen.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge am 14. Dezember 2010 einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009, wobei eine Zurechnung des sich aus der Übertragung des Mitunternehmeranteils (des verstorbenen Gesellschafters Herrn Mag. S an die übrigen Gesellschafter) ergebenden Veräußerungsgewinnes bei der Verlassenschaft nach Mag. S unterblieb. Im Rahmen eines gegen den betreffenden Feststellungsbescheid eingebrachten Rechtsmittels änderte jedoch das Finanzamt den bekämpften Feststellungsbescheid unter anderem dahingehend, als nunmehr der sich aus der Veräußerung des gegenständlichen Mitunternehmeranteils ergebende Gewinn der Verlassenschaft zugerechnet wurde.

Gegenständlicher Feststellungsbescheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 2. Mai 2011 brachte der steuerliche Vertreter der Verlassenschaft nach Mag. S (Bw.) einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich des Feststellungsbescheides für das Jahr 2009 ein und begründete dies im Wesentlichen damit, dass nach dem Tod des Komplementärs die Verlassenschaft in dessen Gesellschafterstellung eingetreten sei und bis zum Zeitpunkt der Übertragung des gegenständlichen Mitunternehmeranteils auf die übrigen Gesellschafter am 30. November 2010 das Verlassenschaftsfortbetriebsrecht ausgeübt habe. Der sich aus der Anteilsübertragung ergebende Veräußerungsgewinn sei daher entsprechend der herrschenden Judikatur und Literaturmeinung den Erben und nicht dem Erblasser zuzurechnen.

Gemäß der Literatur gehe der Betrieb mit dem Tod des Erblassers auf die Erben über und der Erbe trete bereits mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Veräußere der Erbe den Betrieb, dann sei ihm daher auch der Veräußerungsgewinn zuzurechnen. Dies gelte auch dann, wenn er sonst keine betriebliche Tätigkeit entfalte. Sei hingegen das Eintrittsrecht der Erben ausgeschlossen, dann sei der Veräußerungsgewinn dem Erblasser zuzurechnen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar zu § 24 EStG, Rz 208 und 211).

Auch wenn nach dem Wortlaut des § 13 des Gesellschaftsvertrages die Erben des Komplementärs „mangels eigener Konzessionsfähigkeit nicht in die Gesellschaft eintreten“, sei es im gegenständlichen Fall anders vereinbart, gemeint und gelebt worden:

1. Die Verlassenschaft habe nach dem Tod des Erblasser als Konzessionsinhaberin bis 30. November 2010 gedient, ohne der der Apothekenbetrieb eingestellt hätte werden müssen.

-
2. In § 12 Abs. 2 Apothekengesetz werde die Konzessionsinhabung an die persönlich haftende Gesellschafterstellung geknüpft. Danach habe der Konzessionsinhaber ex lege eine Gesellschafterstellung einzunehmen. Dies bedeute aber auch für das Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft, dass diese zwingend Gesellschafterin geworden sei.
 3. Da der Gesellschaftsvertrag damit in diesem Punkt dem Apothekengesetz widersprechen würde, sei wohl mit dieser Bestimmung der Austritt der Erben aus der Gesellschaft nach ordnungsgemäßer Übergabe gemeint gewesen.
 4. Die im Gesellschaftsvertrag gefasste Bedingung, dass die Erben mangels eigener Konzessionsfähigkeit nicht in die Gesellschaft hätten eintreten können, sei insofern auch nicht gegeben gewesen, als die Ehegattin des verstorbenen Mag. S, Frau Mag. Ch selbst ausgebildete Apothekerin und sehr wohl konzessionsfähig sei.
 5. Wie in § 2 Abs. 2 der Vereinbarung vom 19. November 2010 festgehalten worden sei, habe die Verlassenschaft erst mit Unterzeichnung dieser Vereinbarung die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt an die neue Komplementärin übergeben.
 6. Wie sich zudem aus § 3 Abs. 1 der Vereinbarung vom 19. November 2010 ergäbe, seien mit dem Auseinandersetzungsguthaben auch die bis zum Ausscheiden aus der Gesellschaft zustehenden Gewinnanteile abgegolten worden. Diese Gewinnanteile wären der Verlassenschaft ohne Eintrittsrecht wohl nicht zugestanden.
 7. Wie in § 3 Abs. 4 der Vereinbarung vom 19. November 2010 festgehalten worden sei, habe die Verlassenschaft erst mit Wirkung vom 30. November 2010 auf das im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Aufgriffsrecht verzichtet, das als solches nicht gegeben gewesen wäre, wenn tatsächlich das Ausscheiden aus der Gesellschaft gewollt gewesen wäre.
 8. Wie in § 4 der Vereinbarung vom 19. November 2010 festgehalten worden sei, seien die Anteile und die damit verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten erst mit Ablauf des 30. November 2010 auf den Käufer übergegangen.
 9. Das bedeute aber auch wiederum, dass die Verlassenschaft bis 30. November 2010 Mitunternehmer und damit Träger von Rechten und Verbindlichkeiten gewesen sei.

Wie auch im VwGH-Erkenntnis vom 14.4.1993, Zl. 91/12/0239, (gemeint ist wohl Zl. 91/13/0239) angeführt werde, sei der Erbe auch dann Mitunternehmer, wenn der Erblasser als Mitunternehmer anzusehen gewesen sei, auch wenn die Gesellschafterstellung des Erblassers nicht fortgesetzt werde.

Da gemäß § 21 BAO für die abgabenrechtliche Beurteilung der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend sei, seien auch die Erben in die Gesellschafterstellung des Erblassers eingetreten, womit ihnen auch der Veräußerungsgewinn zuzurechnen sei. Es werde daher beantragt, den Feststellungsbescheid vom 28. Jänner 2011 gemäß § 299 BAO aufzuheben und die Einkünfte aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile in Höhe von € 301.233,56 auszuscheiden.

Mit Bescheid vom 23. August 2011 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2009 ab und führte im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die sich aus §§ 12 und 13 des zwischen den Gesellschaftern der X-Apotheke abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages ergebenden Bestimmungen aus, dass wenn - so wie im vorliegenden Fall - die Erben kein Eintrittsrecht in den Mitunternehmeranteil des Erblassers hätten, sondern die Personengesellschaft von den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt werde, der im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers entstandene Abfindungsanspruch und somit der Veräußerungsgewinn noch dem Erblasser zuzurechnen sei.

Mit Schreiben vom 7. September 2011 (eingelangt bei der Behörde am 16. September 2011) brachte die Bw. gegen den betreffenden Abweisungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung ein. Gegenständliches Schreiben hat nachstehenden Wortlaut:

„*BERUFUNG*

gegen den Bescheid vom 23. August 2011, zugestellt am 26. August 2011, mit dem der Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Feststellungsbescheides 2009 gem. § 188 BAO vom 28. Jänner 2011 betreffend die X-Apotheke Mag.pharm. F und Mag.pharm. OG abgewiesen wurde.

Gegen umseitig bezeichneten Bescheid erheben wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist durch unseren bevollmächtigten Vertreter das Rechtsmittel der

Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, weil das Finanzamt rechtswidrig die Einkünfte aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der X-Apotheke Mag.pharm. S und Mag.pharm KG (firmiert mit Eintragung vom 14.12.2010 unter X-Apotheke Mag.pharm. F und Mag.pharm. OG) Herrn Mag. S persönlich im Jahr 2009 zurechnet.

Wir stellen den

Berufungsantrag,

den angefochtenen Bescheid aufzuheben und durch einen neu zu erlassenden Bescheid zu ersetzen, der den unten angeführten Berufungsgründen Rechnung trägt.

Weiters stellen wir an das Finanzamt die

Anträge,

- (1) auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO sowie
- (2) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

Begründung:

1) Sachverhalt

Herr HR Mag.pharm. S war Komplementär und Konzessionsinhaber der vormaligen X-Apotheke Mag.pharm. S und Mag.pharm. KG (idF kurz X Apotheke KG). Er verstarb im Juli 2009 ohne testamentarische Verfügung.

Für den Fall des Ablebens eines Gesellschafters normiert § 13 des Gesellschaftsvertrages der X Apotheken KG:

§ 13

Ableben eines Gesellschafters

- (1) Durch das Ableben eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst.
- (2) Im Falle des Ablebens der Gesellschafter geht vom Anteil des Gesellschafters Mag.pharm. W ein Anteil, der 18% des Gesamtvermögens der Gesellschaft entspricht, im Falle des Ablebens des Gesellschafters Mag.pharm. K, ein Anteil, der 8% des Gesellschaftsvermögens entspricht, auf den Komplementär jeweils gegen Abfindung der Erben gemäß § 12 dieses Gesellschaftsvertrages über.
- (3) Im Falle des Ablebens der Gesellschafter gehen deren restliche Anteile auf ihre testamentarisch bestimmten Erben oder Legatare über, ohne dass hiefür eine Entschädigung an die Verlassenschaft zu entrichten ist.
- (4) Im Falle des Ablebens des Komplementärs treten dessen Erben mangels eigener Konzessionsfähigkeit nicht in die Gesellschaft ein, sondern sind gemäß § 12 dieses Gesellschaftsvertrages abzufinden.

Nach dem Tod des Erblassers wurde die KG gem. § 13 Abs 1 des Gesellschaftsvertrages nicht aufgelöst. Die Verlassenschaft trat in die Gesellschaftererstellung des Erblassers ein. Mit

Abtretungsvertrag vom 19. November 2010 veräußerte die Verlassenschaft den Komplementäranteil gegen ein Abtretungsentgelt iHv EUR 260.000,00.

Mit Feststellungsbescheid vom 28. Jänner 2011 wurde der Veräußerungserlös aus der Abtretung des Komplementäranteils jedoch dem Erblasser, Herrn Mag. S, bereits für das Jahr 2009 (Zeitpunkt des Ablebens) zugerechnet.

Mit Antrag vom 28. April 2011 wurde die Aufhebung des Feststellungsbescheides 2009 beantragt, da fälschlicherweise (trotz Fortführung der Apotheke) dem Erblasser persönlich die Einkünfte aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils im Jahr 2009 zugerechnet wurden. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 18. Mai 2011 mit der Begründung abgewiesen, dass der Übergang eines Betriebes (im Erbweg) dann ausgeschlossen ist, wenn das Eintrittsrecht der Erben entweder ex lege oder aufgrund des Gesellschaftsvertrages ausgeschlossen ist, wovon das Finanzamt (offensichtlich) aufgrund der Bestimmungen des § 13 des Gesellschaftsvertrages ausgegangen ist (ohne diese jedoch in der Bescheidbegründung ausdrücklich zu erwähnen).

2) Rechtliche Würdigung:

2.1) Fortbestand der Gesellschaft nach Ableben des Komplementärs kraft Gesellschaftsvertrag

Gem. § 131 UGB führt der Tod eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters einer OHG bzw. KG, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht anderes bestimmt, zur Auflösung der Gesellschaft (vgl. Kalss u.a., Österreichisches Gesellschaftsrecht, Rz 2/617ff).

Im vorliegenden Fall normiert der Gesellschaftsvertrag (Anlage 1) in § 13 Abs 1 ausdrücklich, dass durch das Ableben eines Gesellschafters die Gesellschaft nicht aufgelöst sondern (zwangsläufig mit Erben) fortgeführt wird. Somit hat die Gesellschaft auch nach dem Ableben von Herrn Mag. S kraft Gesellschaftsvertrag weiter bestanden.

Sofern eine Gesellschaft nicht kraft Ablebens des Komplementärs aufzulösen ist, kommen zwingend die gesetzlichen Bestimmungen des Erbrechts zur Anwendung. Diese zwingenden Bestimmungen über die freie Vererbbarkeit können im Gesellschaftsvertrag nicht eingeschränkt bzw. abbedungen werden (vgl. sinngemäß Umfahrer, GmbH Handbuch für die Praxis, § 15 Rz 721).

Ist eine Personengesellschaft im Zuge des Ablebens eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters nicht aufzulösen, treten die Erbengemeinschaft bzw. in der Folge die gesetzlichen Erben zwingend in die Stellung des verstorbenen Gesellschafters ein.

2.2) Auslegung des § 13 Abs 4 im Lichte des § 13 Abs 1

Gem. § 13 Abs 4 des Gesellschaftsvertrages "treten Erben mangels eigener Konzessionsfähigkeit nicht in die Gesellschaft ein, sondern sind gemäß § 12 dieses Gesellschaftsvertrages abzufinden."

Da die gegenständliche Gesellschaft kraft Gesellschaftsvertrag durch das Ableben eines Gesellschafters nicht aufgelöst wird, besteht hier ein Widerspruch zwischen den Bestimmungen des § 13 Abs 1 und 4, der ein Eintrittsrecht der Erben (in bestimmten Fällen) ausschließt.

Dieser Widerspruch kann nur durch Interpretation des Abs 4 gelöst werden.

Eindeutig ist in diesem Zusammenhang der Wille der Gesellschafter, auch bei Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft fortzuführen (Abs 1).

Sofern ein Eintrittsrecht von Erben in diesem Fall ausgeschlossen sein soll, kann die Bestimmung nur in der Form interpretiert werden, dass die Rechtsnachfolger von Todes wegen verpflichtet sind ihre im Erbweg erworbenen Gesellschaftsanteile nach den sonstigen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages aufzugeben bzw. abzutreten.

Haben Gesellschafter im Todesfall ein gesellschaftsvertragliches Aufgriffsrecht, führt dies nicht dazu, dass diesen ohne weiteres der Gesellschaftsanteil des verstorbenen Gesellschafters zufällt. Vielmehr tritt auch in diesem Fall zuerst die Verlassenschaft in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen ein (vgl. sinngemäß Umfahrer, GmbH Handbuch für die Praxis, § 15 Rz 721). Erst mit entsprechendem Abtretungsvertrag kann der Gesellschaftsanteil von den Rechtsnachfolgern an die Aufgriffsberechtigten abgetreten werden.

Die Abtretung durch die Erben ist damit zwar rechtlich durchsetzbar, findet jedoch nicht ohne weiteren Rechtstitel (vertragliche Vereinbarung oder Gerichtsurteil) statt.

Wird Abs 4 so verstanden, dass es sich hierbei um ein Aufgriffsrecht der übrigen Gesellschafter handelt, traten auch in diesem Fall zuerst die Erben in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen ein. Erst in der Folge haben die Erben den Anteil an die verbliebenen Gesellschafter abgetreten.

2.3) Die Bestimmung des § 13 Abs 4 des gegenständlichen Gesellschaftsvertrages im Lichte des Apothekengesetzes

Gem. § 13 Abs 4 des Gesellschaftsvertrages "treten Erben mangels eigener Konzessionsfähigkeit nicht in die Gesellschaft ein, sondern sind gemäß § 12 dieses Gesellschaftsvertrages abzufinden".

Diese Bestimmung ist im Lichte des für die Gesellschaft zwingend anzuwendenden Apothekengesetzes auszulegen: § 15 Abs 2 und 3 Apothekengesetz normiert ein von der Konzession des Erblassers abgeleitetes (zeitlich befristetes) Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft. Gem. § 15 Abs 3 Apothekengesetz können Apotheken auf Rechnung von Ehegatten bzw. Kindern auf Grundlage der Konzession des Erblassers bis zu fünf Jahre fortbetrieben werden.

Mit der Bestimmung des § 13 Abs 4 des Gesellschaftsvertrages wollten die Gesellschafter klarstellen, dass ein dauerhafter Eintritt in die Personengesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft nur unter Beachtung der apothekenrechtlichen Bestimmungen möglich und zulässig ist.

Ein genereller Ausschluss des Eintritts von Erben in die Gesellschaft ist damit jedoch nicht normiert.

Hierfür spricht auch die Tatsache, dass es sich bei den an der Gesellschaft beteiligten Kommanditisten, der Familie KWC, um eine "Apothekerfamilie" handelte, die bereits 2003 Inhaber mehrerer Apotheken war. Diese wollte langfristig auch die X Apotheke übernehmen. Eine Übernahme im Zeitpunkt der Errichtung der X Apotheke KG im Jahr 2003 war damals aus standesrechtlichen Gründen nicht möglich.

Ausgeschlossen werden sollte somit lediglich der dauerhafte Eintritt von Gesellschaftern, die über die notwendigen standesrechtlichen Voraussetzungen nicht verfügen.

Auf Basis der Konzession des Erblassers, Herrn Mag. S, haben bzw. hatten sowohl die Verlassenschaften als auch in weiterer Folge auch die gesetzlichen Erbe das Recht die Apotheke fortzuführen. Mehr als das war es sogar Voraussetzung für den Apothekenfortbetrieb, dass die Erben in die Gesellschafterstellung eingetreten sind, da andernfalls ein Fortbetrieb auf Basis der ursprünglichen Konzession gem. Apothekengesetz gar nicht möglich gewesen wäre.

3) Zusammenfassung

(1) Aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 13 Abs 1 des beiliegenden Gesellschaftsvertrages führte der Tod des Erblassers, Herrn Mag. S, im gegenständlichen Fall nicht zur Auflösung der X Apotheke Mag.pharm. S und Mag.pharm. KG.

(2) In der Folge sind/waren mangels testamentarischer Verfügung die Bestimmungen des gesetzlichen Erbrechtes anzuwenden.

(3) *Standesrechtlich besteht gem. § 15 Abs 2 und 3 Apothekengesetz ausdrücklich ein von der Konzession des Erblassers abgeleitetes Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft sowie der gesetzlichen Erben. Dies war Voraussetzung und Grundlage für den Fortbetrieb.*

(4) *Im Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen werden sollte lediglich der dauerhafte Eintritt von Gesellschaftern, die nicht über die notwendigen standesrechtlichen Voraussetzungen verfügen. Ein genereller Ausschluss des Eintrittes von Erben in die Gesellschaft war nicht gewollt.*

Mit dem Tod des Erblassers traten die Erben somit zivilrechtlich als auch einkommensteuerrechtlich in die Rechtsstellung des Erblassers ein.

Der Tod eines Gesellschafters einer Personengesellschaft führt somit zum Übergang des Mitunternehmeranteils auf die Erben. Der Übergang eines Mitunternehmeranteils ist gem. EStRL Rz 5983 einkommensteuerlich nur dann ausgeschlossen, wenn die Erben kein Eintrittsrecht in die Mitunternehmerschaft besitzen. Ein Eintrittsrecht liegt nach Ansicht der Behörde dann nicht vor, wenn der Mitunternehmer stirbt und in der Folge entweder

- *das Eintrittsrecht der Erben aufgrund des Gesellschaftsvertrages ausgeschlossen ist bzw.*
- *kraft Gesetz aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet.*

Beides ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben, da

(1) die Gesellschaft gem. § 13 Abs 1 des Gesellschaftsvertrages bei Tod eines Gesellschafters nicht aufzulösen ist bzw. war und somit ausdrücklich ein Eintrittsrecht (auch für den Fall eines Aufgriffsrechtes der verbliebenen Gesellschafter) der Verlassenschaft bestehen musste.

(2) die Fortführung von in Form einer Personengesellschaft geführten Apotheken im Fall des Ablebens eines Gesellschafters durch die Erben kraft Apothekengesetz ausdrücklich zulässig ist und die Zugehörigkeit der Fortbetriebsberechtigten zur Gesellschaft als Konzessionsvoraussetzung anzusehen ist.

Im vorliegenden Fall war somit das Eintrittsrecht der Erben weder kraft Gesetz noch aufgrund des Gesellschaftsvertrages ausgeschlossen.

Die Verlassenschaft trat in die Gesellschafterstellung des Erblassers als Komplementär der X Apotheke KG ein. Auf Basis der abgeleiteten Konzession des Erblassers wurde der Betrieb der Apotheke durch die KG unter verantwortlicher Leitung der interimistisch bestellten Leiterin im Zeitraum zwischen dem 26. Juli 2009 und 19. November 2010 fortgeführt.

In der Folge kam es erst mit Vereinbarung vom 19. November 2010 zur Abtretung der Gesellschaftsanteile an den neuen Komplementär.

Die Einkünfte aus der Veräußerung des Komplementäranteils am 19. November 2010 sind somit nicht dem Erblasser sondern den Erben zuzurechnen und nach Maßgabe des § 24 EStG im Jahr 2010 zu versteuern.

Wir ersuchen um antragsmäßige Erledigung."

In weiterer Folge wies das Finanzamt im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung mit einem als „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2009“ vom 17. Oktober 2011 bezeichneten Bescheid „die Berufung vom 16. September 2011 gegen den Bescheid vom 28. Jänner 2011“ als unbegründet ab. In seiner Bescheidbegründung führte das Finanzamt nach kurzer Zusammenfassung der von der Bw. vorgebrachten Berufungsausführungen im Wesentlichen aus, dass Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte beim Erben ein Betriebsübergang auf diese Erben sei. Habe aber der Erbe kein Eintrittsrecht in den Mitunternehmeranteil des Erblassers, sondern werde die Personengesellschaft von den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt, sei der im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers entstandene Abfindungsanspruch und somit der Veräußerungsgewinn noch dem Erblasser zuzurechnen. Herr Mag. S sei als Gesellschafter, der als Mitunternehmer des Betriebes anzusehen gewesen sei, aus der Gesellschaft ausgeschieden. Der sich daraus ergebende Veräußerungsgewinn sei daher im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu erfassen. Der Erbe trete hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus resultierenden Einkünfte schon mit dem Todestage in die Rechtsstellung des Erblassers ein und erwerbe somit das Nachlassvermögen steuerrechtlich unmittelbar vom Erblasser und nicht von der Verlassenschaft. Der ruhende Nachlass komme einkommensteuerrechtlich nicht als Empfänger von Einkünften in Frage, vielmehr würden die Einkünfte unmittelbar den Erben zugerechnet werden. Die vom Nachlass erwirtschafteten Überschüsse würden auch in zeitlicher Hinsicht unmittelbar beim Erben erfasst und bei diesem der Einkommensteuer unterworfen werden. Im konkreten Fall seien jedoch vom ruhenden Nachlass keine Einkünfte erzielt worden, sondern es sei der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Mitunternehmeranteils beim Erblasser erfasst worden.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise. Dabei sei zu beachten, dass Ermessensentscheidungen immer nur im Rahmen der Bestimmungen des § 20 BAO zu treffen seien. Strittig sei im vorliegenden Fall, ob der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der

Anteile bereits dem Erblasser oder den Erben zuzurechnen sei. Da die Erben nicht in die Gesellschafterstellung eingetreten seien, sei der Veräußerungsgewinn wie oben ausgeführt zu Recht noch dem Erblasser zuzurechnen. Da sich der Spruch des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO als nicht unrichtig erwiesen habe, sei daher die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Rechtzeitig brachte die steuerliche Vertretung der Bw. einen Vorlageantrag ein. Es wurden keine neuen Sachargumente vorgebracht.

Mit Schreiben vom 17. September 2012 wurde die steuerliche Vertretung der X-Apotheke Mag. pharm. F und Mag. pharm. OG um Übermittlung jener vertraglicher Vereinbarungen ersucht, auf Grund derer an die Erben eine Zahlung in Höhe von € 260.000,00 geleistet worden sei, sowie auch gebeten, den Gesellschaftsvertrag vorzulegen, mit welchem der Neueintritt von Frau Mag. F als persönlich haftende Gesellschafterin vereinbart worden sei. Zudem wurde um Bekanntgabe jener Regelungen ersucht, welche hinsichtlich des Fortbestandes der Apotheke angesichts des Todes von Herrn Mag. S getroffen worden seien.

In Beantwortung des gegenständlichen Schreibens führte die steuerliche Vertretung aus, dass die Erben von vornherein nicht eintrittsberechtigt und daher im Zeitpunkt des Todes abzufinden gewesen seien. Zum Todeszeitpunkt von Herrn Mag. S habe ein negatives Eigenkapital bestanden, welches zusammen mit dem Abfindungsbetrag den gesamten Veräußerungsgewinn ergeben habe. Zudem seien die gewünschten Unterlagen der Beilage zu entnehmen.

Seitens des UFS wurde vom Bezirksgericht Josefstadt der Verlassenschaftsakt von Herrn Mag. S angefordert.

Des Weiteren wurde auch die Apothekerkammer gebeten bekanntzugeben, welche Eingaben und Anträge seitens der Apotheke im Zusammenhang mit dem Tod des bisherigen Konzessionsinhabers seitens der übrigen Gesellschafter und der Erben des Verstorbenen in Bezug auf deren Weiterführung getätigten und welche Regelungen hinsichtlich des Fortbetriebes der Apotheke getroffen worden seien.

Mit E-Mail vom 15. Oktober 2012 führte die Apothekerkammer dazu Folgendes aus:

„Zu Ihrer Anfrage vom 17. September 2012 halten wir ergänzend zu den Telefonaten mit Mag. N fest:

1. Herrn Hofrat Mag.pharm. S, geboren am xxx, wurde die Konzession zum Betrieb der "X-Apotheke" in xy, mit Bescheid vom 3. November 2004, GZ, erteilt.

Mit Bescheiden der Österreichischen Apothekerkammer vom 10. Februar 2005, Gz, wurden die gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen zwischen dem Konzessionsinhaber Hofrat Mag.pharm. S, Mag.pharm. W sen., Mag.pharm. C und Mag.pharm. K jun. genehmigt und die „X-Apotheke“ fortan in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betrieben. Am Gesellschaftsvermögen war der Konzessionsinhaber Hofrat Mag.pharm. S mit einem Anteil in Höhe von 25% beteiligt.

Herr Hofrat Mag.pharm. S ist im Juli 2009 verstorben.

2. Gemäß § 15 Abs. 5 Apothekengesetz (ApG) ist für die Dauer einer Verlassenschaftsabhandlung zur Fortführung einer öffentlichen Apotheke für Rechnung der Masse keine neue Konzession erforderlich. Das heißt, die Apotheke wird für die Dauer des Verlassenschaftsverfahrens auf Basis der bestehenden Konzession des (verstorbenen) Konzessionsinhabers fortbetrieben. Gemäß § 17a ApG ist die Leitung für eine öffentliche Apotheke, die nicht vom Konzessionsinhaber geführt werden kann, von einem sog. verantwortlichen Leiter zu übernehmen.

Um den genannten apothekengesetzlichen Vorgaben zu entsprechen sowie den Fortbetrieb der Apotheke und damit die Arzneimittelversorgung der Bevölkerung sicherzustellen, wurde ein verantwortlicher Leiter für die Dauer der Verlassenschaftsabhandlung gemäß § 15 Abs. 5 iVm. § 17a ApG bestellt.

Die Bestellung eines verantwortlichen Leiters erfolgte aufgrund einer Eingabe durch Herrn Dr. P, der als gerichtlich bestellter Verlassenschaftskurator diesen Antrag bei der Österreichischen Apothekerkammer einbrachte. Mit Bescheid vom 3. März 2010, Gzz, wurde Frau Mag.pharm. L erstmals - in weiterer Folge mehrfach, jedoch jeweils zeitlich befristet - als verantwortliche Leiterin für die Dauer der Verlassenschaftsabhandlung bestellt.

3. Mit Eingabe vom 23. November 2010 wurde die Erteilung der Konzession zum Betrieb der öffentlichen „X -Apotheke“ unter Aufrechterhaltung des bisherigen Standorts nach dem verstorbenen Konzessionsinhaber Hofrat Mag.pharm. S von Frau Mag.pharm. I F beantragt.

Zum Antrag auf Konzessionserteilung wurde am 1. Dezember 2010 ein Beschluss des BG Josefstadt vom 29. November 2010, xx, nachgereicht. Mit Beschluss des BG Josefstadt vom 29. November 2010 wird der Vertrag, abgeschlossen zwischen der Verlassenschaft nach Hofrat Mag.pharm. S, vertreten durch den Verlassenschaftskurator, und Mag. C über die Abtretung des Gesellschaftsanteils des verstorbenen Konzessionsinhabers an der „X Apotheke“ gegen einen näher bestimmten Betrag verlassenschaftsgerichtlich genehmigt. Begründend wurde ausgeführt, dass der vereinbarte Abfindungsbetrag deutlich über dem von einem Sachverständigen ermittelten Schätzwert des Gesellschaftsanteils liegt.

Mit Bescheid der Österreichischen Apothekerkammer vom 3. Dezember 2010, zz, wurde die Konzession zum Betrieb der öffentlichen "X-Apotheke" gemäß §§ 3, 9, 15 und 51 Abs. 4 ApG an Frau Mag. pharm. I F erteilt. Der Bescheid ist am 21. Dezember 2010 in Rechtskraft erwachsen.

4. Unter Bezugnahme auf die Telefonate mit Mag. N teilen wir weiters mit:

Eine bestehende öffentliche Apotheke darf grundsätzlich auch nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens mit der Einantwortung auf Grundlage einer bestehenden Konzession eines verstorbenen Konzessionsinhabers gemäß § 15 Abs. 2 und 3 ApG fortgeführt werden (sog. Ehegatten- und Deszendentenfortbetriebsrecht). Für die Dauer des Fortbetriebes nach § 15 Abs. 2 u. 3 ApG ist dann die Apotheke gemäß § 17 Abs. 1 ApG an einen leitungsberechtigten Apotheker zu verpachten.

Nach unseren Erfahrungen ist es durchaus üblich, dass Gesellschaftsanteile des verstorbenen Konzessionsinhabers noch vor Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens aus dem Nachlass heraus verkauft werden."

In der am 18. Oktober 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, § 13 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages sei als qualifizierte Nachfolgeklausel zu interpretieren, da ein Ausscheiden aus der Gesellschaft nur für den Fall vorgesehen sei, dass die Erben nicht konzessionsberechtigt seien. Hätte nämlich einer der Erben eine Konzessionsberechtigung, so wäre dieser sehr wohl eintrittsberechtigt gewesen.

Über Befragen wurde bekanntgegeben, dass die Witwe des Verstorbenen Pharmazeutin sei und die Leiterberechtigung für eine Apotheke habe. Die Witwe hätte die Konzessionsberechtigung wieder erlangen können, die Kinder des Erblassers hätten kein Pharmaziestudium absolviert.

Festgehalten wurde vom steuerlichen Vertreter, dass § 3 des Vertrages vom 19.11.2010 in Absatz 1 festalte, dass der Abfindungsbetrag auch den, bis zu diesem Stichtag anfallenden Gewinnanteil beinhaltete. Hingewiesen wurde darauf, dass die Verlassenschaft auch bis zu diesem Stichtag das Unternehmensrisiko getragen habe.

In eventu stellt der steuerliche Vertreter folgende Anträge: Der Feststellungsbescheid für 2009 sei auch deshalb aufzuheben, weil der gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 zur Verfügung stehende Freibetrag nicht berücksichtigt worden sei und das bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigte negative Eigenkapital in Höhe von 41.233,56 € unrichtig ermittelt worden sei. In den Jahren 2004 bis 2007 seien jeweils die vom

Verstorbenen getätigten Entnahmen als dessen Gewinn besteuert worden, weil davon ausgegangen worden sei, dass die Differenz zum Gewinnanteil dem - für die Tätigkeit in der Apotheke - abzugeltenden Gehalt entsprochen habe. Laut Berechnung des steuerlichen Vertreters ergebe sich im Jahr 2009 ein positives Eigenkapital in Höhe von 1.586,64 €.

Die FA-Vertreterin hielt fest, dass der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 auch im Einkommensteuerverfahren anteilmäßig berücksichtigt werden könne.

Vorgelegt wurden auch die Bescheide der Apothekenkammer, mit welchen die Leiterin der Apotheke für die Verlassenschaft bestellt wurde.

Die steuerliche Vertretung der Bw. ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die X-Apotheke wurde im Zeitraum September 2005 bis Dezember 2010 in Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführt.

Laut Firmenbuchauszug waren im Jahr 2009 Mag. S, Mag. K und Mag. C als unbeschränkt haftende Gesellschafter eingetragen und schien Herr Mag. W als Kommanditist der Gesellschaft auf.

Im Mai 2009 verstarb Mag. W. Mag. W war zu 44% an der Gesellschaft beteiligt.

Gemäß § 13 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages vom 8. Juli 2003 besaß der (mittlerweile im Juli 2009 ebenfalls verstorbene) Komplementär im Falle des Ablebens von Mag. W hinsichtlich dessen Anteils in Höhe von 18% des Gesamtvermögens der Gesellschaft ein vertraglich zugesichertes Aufgriffsrecht. Mit vertraglicher Vereinbarung vom 19. November 2010, geschlossen zwischen der Verlassenschaft nach Mag. S einerseits und Mag. C andererseits, verzichtete die Verlassenschaft auf gegenständliches Aufgriffsrecht. Als Stichtag für den Übergang des betreffenden Mitunternehmeranteils (auf Mag. C) wurde der 30. November 2010 vereinbart.

Auf Grund einer zwischen Mag. K und Mag. C geschlossenen Vereinbarung ging auch der verbleibende Anteil des verstorbenen Gesellschafters, Mag. W, zur Gänze auf Mag. C über.

Inhaber der Apothekenkonzession war Mag. S. Dieser verstarb im Juli 2009.

Gemäß § 13 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages vom 8. Juli 2003 bestand für die Erben von Mag. S kein Eintrittsrecht in dessen Gesellschaftsanteil. Gemäß den in § 12 des Gesellschaftsvertrages getroffenen Vereinbarungen kam den Erben ein Abfindungsanspruch zu.

Im Verlassenschaftsverfahren wurde zunächst seitens der Erben keine Erbantrittserklärung abgegeben, weshalb seitens des Gerichtes der Sohn des Erblassers, Herr Dr. P, als Verlassenschaftskurator bestellt wurde.

Da zunächst zwischen dem Verlassenschaftskurator und den verbleibenden Gesellschaftern keine Einigung über die Höhe des Abtretungspreises des Mitunternehmeranteils von Mag. S erzielt wurde, wurde im Verlassenschaftsverfahren seitens des Gerichtskommissärs ein Sachverständigengutachten betreffend die Ermittlung des Verkehrswertes des gegenständlichen Geschäftsanteils in Auftrag gegeben. Das Schätzgutachten diente als Basis für die Berechnung der an die Erben bezahlten Abfindung in Höhe von € 260.000,00.

Mit Vereinbarung vom 19. November 2010 wurde den verbleibenden Gesellschaftern die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über den bereits im Todeszeitpunkt vom Mag. S übergegangenen Mitunternehmeranteil übertragen. Gegenständliche Vereinbarung wurde seitens des Gerichtes mit Beschluss vom 29. November 2010 verlassenschaftsgerichtlich genehmigt. In seiner Begründung führte das Verlassenschaftsgericht unter anderem aus, dass der vereinbarte Abfindungsbetrag von € 260.000,00 deutlich über dem vom Sachverständigen ermittelten Schätzwert des Gesellschaftsanteiles des Verstorbenen liege und sich die verbleibenden Gesellschafter verpflichtet hätten, die Verlassenschaft nach Mag. S für sämtliche Verbindlichkeiten betrieblicher Art schad- und klaglos zu halten.

Am 31. August 2011 gaben die Erben eine bedingte Erbantrittserklärung ab.

Am 15. September 2011 erging seitens des Bezirksgerichtes der Einantwortungsbeschluss. Mit weiterem Beschluss vom 5. Oktober 2011 wurde dieser unter anderem dahingehend ergänzt, als dem Sohn des Verstorbenen, Dr. P, hinsichtlich des Abfindungsbetrages aus dem Gesellschaftsvertrag der X-Apotheke die alleinige und freie Verfügungsberechtigung zuerkannt wurde.

Gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages stand den Gesellschaftern und somit auch Mag. S für die Mitarbeit im Apothekenunternehmen eine Arbeitsvergütung in der Höhe zu, wie sie einem angestellten Apotheker gleichen Dienstalters und gleichen Dienstausmaßes nach dem Kollektivvertrag für die angestellten pharmazeutischen Fachkräfte in öffentlichen und Anstaltsapotheke Österreichs zusteht, zuzüglich der Pflichtbeiträge zur Pensions- und Krankenversicherung zu.

Die den Steuererklärungen der KG zu Grunde liegende Gewinnverteilung erfolgte in der Weise, dass von den ermittelten Gewinnen zunächst die Herrn Mag. S zustehenden Vergütungen abgezogen wurden und der verbleibende Gewinn unter den übrigen Gesellschaftern entsprechend deren Beteiligungen am Kapital der KG aufgeteilt wurde. In den

jeweiligen Bilanzen wurde aber den Kapitalkonten der Gesellschafter der sich am Beteiligungsausmaß orientierende Gewinnanteil zugeschrieben, was dazu führte, dass das Kapitalkonto von Herrn Mag. S zu niedrig und die Kapitalkonten der übrigen Gesellschafter zu hoch dotiert wurden. Damit ergibt sich aber, dass der zum Todeszeitpunkt von Mag. S ausgewiesene Stand seines Kapitalkontos unrichtig ermittelt wurde.

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 28. Jänner 2011 (Berufungsvorentscheidung) wurde der sich auf Basis des Abfindungsanspruches der Erben des verstorbenen Gesellschafters Mag. S ergebende Veräußerungsgewinn dem Erblasser zugerechnet. Der Veräußerungsgewinn errechnete sich aus der Summe des an die Erben bezahlten Abfindungsbetrages in Höhe von € 260.000,00 und dem zum Todeszeitpunkt ausgewiesenen negativen Eigenkapital in Höhe von - € 41.233,56, wobei dieser Betrag – wie oben ausgeführt – nicht der vorgenommenen Gewinnaufteilung entspricht. Gegenständlicher Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Am 2. Mai 2011 brachte die steuerliche Vertretung der Verlassenschaft nach Mag. S einen Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2009 gemäß § 299 BAO ein.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Unterlagen, den Angaben der Parteien sowie den übermittelten Belegen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob sich der dem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Grunde liegende Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 infolge Zurechnung des sich aus dem Abfindungsanspruch der Erben ergebenden Veräußerungsgewinns an die Person des Erblassers bzw. infolge Ermittlung des Veräußerungsgewinnes unter Berücksichtigung eines in nicht richtiger Höhe berechneten negativen Eigenkapitals von -€ 41.233,56 als rechtswidrig erweist.

Gemäß § 24 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne unter anderem Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

Grundsätzlich geht der Betrieb mit dem Tod des Erblassers auf den Erben über, wobei es jedoch zu keiner Besteuerung eines ruhenden Nachlasses kommt. Der Erbe tritt bereits mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Die Erbserklärung bzw. die Einantwortung ist nicht ausschlaggebend. Der Erbvorgang selbst stellt weder eine Entnahme noch eine Veräußerung bzw. Aufgabe dar. Der Erbe hat demnach die Buchwerte des Erblassers fortzuführen. Veräußert der Erbe den Betrieb, dann ist ihm auch der Veräußerungsgewinn zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn er sonst keine betriebliche Tätigkeit entfaltet. Der Veräußerungsgewinn ist dem Erben auch dann zuzurechnen, wenn der

Erbe zB. berufsrechtlich nicht befugt ist, den Betrieb fortzuführen. Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte beim Erben ist ein Betriebsübergang auf den Erben. Dabei muss dem Erben Betriebsvermögen von solchem Umfang und Gewicht zufallen, dass von einem Übergang des Betriebes des Erblassers an den Erben gesprochen werden kann. Umgekehrt liegt daher ein Betriebsübergang auf den Erben ausnahmsweise unter anderem dann nicht vor, wenn der Betriebsübergang ex lege ausgeschlossen ist, konkret, wenn der Mitunternehmer stirbt und damit kraft Gesetzes aus der Gesellschaft ausscheidet bzw. wenn das Eintrittsrecht des Erben auf Grund des Gesellschaftsvertrages ausgeschlossen ist. Dies hat zur Folge, dass durch Ausscheiden des Mitunternehmers infolge Todes aus der Gesellschaft die Erben nicht in die Gesellschafterstellung des Erblassers eintreten, weshalb der sich ergebende Abfindungsanspruch noch in der Person des Erblassers entsteht und daher auch diesem noch zuzurechnen ist. In diesem Sinne hat auch der BFH (Urteil vom 15. April 1993, ZI. IV R 66/92) Folgendes festgestellt: „Ist im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass beim Ausscheiden eines Gesellschafters die Gesellschaft unter den Verbleibenden fortgesetzt wird, so wächst der Anteil des Ausscheidenden den Verbleibenden zu. Hat der Ausscheidende Anspruch auf eine Abfindung, so stellt diese ein Entgelt für den Übergang seines Gesellschafteranteils auf die Verbleibenden dar. Die Erben des ausgeschiedenen Gesellschafters erwerben zu keiner Zeit einen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Folglich ist, wenn sich das Ausscheiden durch den Tod des Gesellschafters vollzieht, die Veräußerung des Gesellschaftsanteiles an die verbleibenden Gesellschafter und damit auch ein infolge des Abfindungsanspruches entstehender Veräußerungsgewinn noch dem Erblasser zuzurechnen.“

Wenn die Bw. im vorliegenden Fall nun vermeinen, der sich aus dem Abfindungsanspruch der Erben ergebende Veräußerungsgewinn sei nicht dem Erblasser, sondern vielmehr den Erben zuzurechnen, weshalb bereits aus diesem Grund der Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sei, so kann dem nicht gefolgt werden.

In § 13 des Gesellschaftsvertrages wurde für den Fall des Todes des Komplementärs ein Eintrittsrecht der Erben in die Gesellschaft ausgeschlossen und gleichzeitig eine Fortsetzung der Gesellschaft unter den verbleibenden Gesellschaftern vereinbart. Zudem wurde den Erben laut Gesellschaftsvertrag ein Abfindungsanspruch zugesichert und waren die übrigen Gesellschafter im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters gleichzeitig zur Übernahme dessen Anteils am Vermögen berechtigt.

Entsprechend den obigen Ausführungen bedeutet dies nun, dass der sich auf Grund des Gesellschaftsvertrages ergebende Abfindungsanspruch der Erben bereits im Zeitpunkt des Todes von Herrn Mag. S entstand und daher diesem als Entgelt für den Übergang der betreffenden Gesellschaftsanteile an die übrigen Gesellschafter zuzurechnen war, weshalb die

Erben zu keiner Zeit in die Gesellschafterstellung des Erblassers eintraten und es zu keinem Übergang des Mitunternehmeranteils des verstorbenen Gesellschafters auf die Erben kam. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist unabdingbare Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften bei den Erben, dass der Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil auf die Erben übergegangen ist. Von einem solchen Betriebsübergang ist jedoch nur dann auszugehen, wenn es zu einer Übertragung von wesentlichen Wirtschaftsgütern auf die Erben kommt. Kommt es jedoch – gerade so wie im gegenständlichen Fall – zu keinem Übergang von Wirtschaftsgütern auf die Erben, zumal diesen durch den Tod des verstorbenen Gesellschafters lediglich ein vertraglich zugesicherter Abfindungsanspruch für den bereits im Todeszeitpunkt erfolgten Übergang des Gesellschaftsanteils des verstorbenen Mitunternehmers auf die verbleibenden Gesellschafter zukommt, kann auch nicht davon ausgegangen werden, mit dem Tod des Erblassers seien die Erben in dessen Gesellschafterstellung eingetreten und hätten somit Folge dessen den betreffenden Mitunternehmeranteil übernommen. Nicht entscheidungsrelevant für die Zurechnung von Einkünften an die Erben ist grundsätzlich, ob die Erben selbst als Mitunternehmer anzusehen sind oder ob diese gegebenenfalls über die entsprechende Berufsberechtigung zur Fortführung des ererbten Betriebes verfügen, sondern ausschließlich der Umstand, ob die Erben zunächst in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen eingetreten sind. Gegenständliches liegt jedoch im vorliegenden Fall nicht vor. Auch aus dem seitens der Bw. zitierten VwGH-Erkenntnis vom 14.4.1993, 91/12/0239 (gemeint ist wohl 91/13/0239) lässt sich nichts für gegenständlichen Fall gewinnen. Das gegenständliche Erkenntnis lässt nämlich keinerlei Rückschlüsse zu, ob dem durch den Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall ein Sachverhalt zu Grunde gelegen ist, bei welchem ebenso – wie im vorliegenden – den Erben bereits durch Gesellschaftsvertrag vorweg ein Eintrittsrecht in die Gesellschaft verwehrt war. In diesem Zusammenhang vermögen die Bw. mit ihren Ausführungen, bei Personengesellschaften, welche im Zuge des Ablebens eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters nicht aufzulösen seien, würden die Erbengemeinschaft bzw. die gesetzlichen Erben zwingend in die Stellung des verstorbenen Gesellschafters eintreten, nichts für ihr Vorbringen zu gewinnen. Dies vor allem deshalb, da durch den gerade im gegenständlichen Fall vorliegenden gesellschaftsvertraglich vereinbarten Abfindungsanspruch der Erben für den Fall des Todes des Komplementärs gegenständlicher Abfindungsanspruch bereits der Person des Erblassers unmittelbar zuzurechnen war und daher auch nur dieser Anspruch auf Abfindung den Erben vererbt werden konnte. Eine Einschränkung der freien Vererbarkeit ist in gegenständlicher Vorgehensweise nicht zu erblicken, zumal eben nicht der Mitunternehmeranteil des Erblassers, welcher bereits durch den Tod des Erblassers in Folge entsprechender gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen auf die verbleibenden

Gesellschafter übergegangen ist, sondern bloß der den Erben gesellschaftsvertraglich zugesicherte Abfindungsanspruch weitervererbt wurde.

Doch auch mit den Ausführungen, § 13 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages sei so zu verstehen, dass es sich hierbei um ein Aufgriffsrecht der übrigen Gesellschafter handeln würde, weshalb auch die Erben zuerst in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen eingetreten seien, um in weiterer Folge die Anteile an die verbleibenden Gesellschafter abtreten zu können, vermögen die Bw. in Hinblick auf gegenständliche Rechtsprechung nichts für den vorliegenden Fall zu gewinnen. Der Umstand, dass mit vertraglicher Vereinbarung vom 19. November 2010 (abgeschlossen zwischen der Verlassenschaft nach Mag. S und einem der verbleibenden Gesellschafter, nämlich Mag. C) der Mitunternehmeranteil des Verstorbenen an die übrigen Gesellschafter abgetreten wurde, kann nicht dazu führen, in steuerlicher Hinsicht einen Eintritt der Erben in den Mitunternehmeranteil des Verstorbenen zu begründen. Wie sich aus dem Verlassenschaftsakt des Erblassers ergibt, konnte zunächst zwischen den präsumtiven Erben und den verbleibenden Gesellschaftern keine Einigung hinsichtlich der Höhe des Abfindungsanspruches erreicht werden, weshalb seitens des Gerichtes im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung ein Schätzgutachten betreffend Wertfeststellung des Mitunternehmeranteils des Erblassers in Auftrag gegeben wurde. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der betreffenden vertraglichen Vereinbarung vom 19. November 2010 seitens der als Erben in Frage kommenden Personen eine Erbantrittserklärung noch nicht abgegeben worden war, weshalb weder feststand, wer „die Erben“ tatsächlich waren, sodass diese im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung gar nicht berechtigt waren, gegenständlichen Mitunternehmeranteil an die verbleibenden Gesellschafter zu veräußern. Die Vereinbarung wurde dementsprechend auch nicht von den Erben, sondern vom Verlassenschaftskurator mit Zustimmung des Verlassenschaftsgerichtes getroffen. Wie aus dem Verlassenschaftsakt ersichtlich, gaben die Erben erst am 31. August 2011, somit ein dreiviertel Jahr nach erfolgtem Abschluss der vertraglichen Vereinbarung vom 19. November 2010, eine bedingte Erbantrittserklärung ab. Gegen die Annahme des Eintritts der Erben in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen mit dessen Tod spricht damit der Umstand, dass keinem der Erben der Mitunternehmeranteil, sondern lediglich der vom Verlassenschaftskurator ausgehandelte Abfindungsbetrag eingeantwortet wurde. Wären tatsächlich, so wie von den Bw. behauptet, bereits die Erben mit dem Tod des Erblassers in dessen Gesellschafterstellung eingetreten, wäre auch der zu vererbende Mitunternehmeranteil des Erblassers als Aktiva in das Protokoll des Verlassenschaftsverfahren aufzunehmen und in weiterer Folge einzuarbeiten gewesen.

Unter Zugrundelegung der zu gegenständlicher Rechtsproblematik ergangene BFH-Rechtsprechung lässt diese somit keinen Spielraum für die seitens der Bw. vertretene

Meinung, ein im Todesfall den übrigen Gesellschaftern zugesichertes gesellschaftsvertragliches Aufgriffsrecht führe nicht dazu, dass diesen ohne weiteres der Gesellschaftsanteil des verstorbenen Gesellschafters zufalle, da zuerst die Verlassenschaft in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen einzutreten habe, um in weiterer Folge den betreffenden Geschäftsanteil an die Aufgriffsberechtigten abtreten zu können.

Gleichzeitig damit irren auch die Bw. mit dem Vorbringen, aus dem im Vertrag vom 19. November 2010 vereinbarten Verzicht des Aufgriffsrechts, ließe sich in jedem Fall das Eintrittsrecht in den Mitunternehmeranteil des Erblassers ableiten. Dies vor allem deshalb, weil sich der in gegenständlicher vertraglichen Regelung enthaltene Verzicht des Aufgriffsrechts ausschließlich auf das dem Erblasser hinsichtlich des Gesellschaftsanteiles des zuerst verstorbenen Gesellschafters Mag. W eingeräumte Aufgriffsrecht bezog. Entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Regelungen war nämlich nach dessen Tode auch Mag. S hinsichtlich des Mitunternehmeranteils des vor ihm verstorbenen Gesellschafters Mag. W ein aliquotes Aufgriffsrecht zugekommen, auf welches eben im Rahmen der vertraglichen Regelung vom 19. November 2010 zugunsten von Herrn Mag. C verzichtet und als Stichtag für den Übergang des betreffenden Anteils der 30. November 2010 vereinbart wurde.

Doch auch mit dem Vorbringen, das für die Gesellschaft (X-Apotheke) zwingend anzuwendende Apothekengesetz normiere in § 15 Abs. 2 und 3 ApG ein von der Konzession des Erblassers abgeleitetes (zeitlich befristetes) Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft und könnten Apotheken auf Rechnung von Ehegatten und Kindern auf Grundlage der Konzession des Erblassers bis zu fünf Jahren fortbetrieben werden, weshalb die Erben sehr wohl in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen eingetreten seien, lässt sich nichts für gegenständliche Entscheidung gewinnen.

Im gegenständlichen Fall verstarb Herr Mag. S im Juli 2009 und wurde die Apotheke bis zur Erteilung einer neuen Apothekenkonzession durch die Apothekerkammer zunächst auf Basis der bisherigen Konzessionsberechtigung des Erblassers weitergeführt. In diesem Zusammenhang führen die Bw. selbst aus, dass seitens des Verlassenschaftskurators eine Apothekenleiterin interimistisch bestellt worden sei und geht auch Diesbezügliches aus den Angaben der Apothekerkammer hervor. Gleichzeitig damit geht aber das Vorbringen der Bw., das Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft hätte gleichsam zur Folge gehabt, dass die Erben zwingend Gesellschafter geworden wären, da die Verlassenschaft nach dem Tod des Erblassers als Konzessionsinhaberin gedient habe, ohne die der Apothekenbetrieb eingestellt hätte werden müssen, ins Leere. Dies vor allem deshalb, da in jedem Fall durch das Apothekengesetz bis zur Erteilung der neuen Apothekenkonzession (mit Bescheid der Österreichischen Apothekerkammer vom 3. Dezember 2010) der Betrieb auf Basis der

bisherigen Konzession unter Leitung einer interimistisch bestellten Apothekenleiterin tatsächlich weitergeführt wurde und - entgegen dem Beschwerdevorbringen -, auch ohne den vermeintlich unabdingbaren Eintritt der Erben in die Gesellschafterstellung des Erblassers nicht eingestellt werden musste. Gerade im Falle des Todes des bisherigen Konzessionsinhabers bietet das Apothekengesetz den Erben die Möglichkeit, unabhängig vom Vorhandensein eines unbeschränkt haftenden Konzessionsberechtigten zumindest während eines zeitlich begrenzten Zeitraumes unter bestimmten Voraussetzungen eine Apotheke auf Basis der bisherigen Konzessionsberechtigung weiterführen zu können. Die Gründe dafür sind vor allem darin zusehen, dass eine sofortige Sperre der Apotheke, die sonst Platz greifen müsste, dem Interesse einer kontinuierlichen Versorgung der Bevölkerung mit Heilmitteln entgegenstehen würde. Im gegenständlichen Fall führten jedoch die Erben selbst zu keinem Zeitpunkt die Apotheke. Auch wenn § 15 des Apothekengesetzes die Weiterführung der Apotheke durch die Ehegattin des verstorbenen Gesellschafters ermöglicht hätte, wurde seitens der Gattin von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht. Auch wenn im Berufungsschreiben und in der mündlichen Verhandlung behauptet wird, die Ehegattin sei konzessionsfähig gewesen, zumal sie ausgebildete Apothekerin sei und sie die Konzessionsberechtigung wieder erlangen hätte können, wurde seitens der Gattin zu keinem Zeitpunkt bei der Apothekenkammer die Erteilung einer entsprechenden Konzession beantragt. Vielmehr bestand seitens der Erben keineswegs die Absicht, die Führung der Apotheke tatsächlich zu übernehmen. In diesem Zusammenhang ergibt sich auch in Übereinstimmung mit den gesellschaftsvertraglichen Regelungen, wonach im Zeitpunkt des Todes von Herrn Mag. S dessen Erben lediglich ein Abfindungsanspruch für dessen Mitunternehmeranteil zustand, aus dem im Verlassenschaftsverfahren mit den Erben von Herrn Mag. S aufgenommenen Protokoll, dass die Erben „mangels eigener Konzessionsfähigkeit nicht in die Gesellschaft eintreten, sondern sie gemäß § 12 dieses Gesellschaftsvertrages abzufinden“ sind.

Zudem vermögen die Bw. auch mit ihren im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen, die Verlassenschaft habe auch bis zum Stichtag 19. November 2010 Unternehmensrisiko getragen, nichts zu gewinnen. Wie bereits ausgeführt, wurde die Apotheke nach dem Tod des Gesellschafters Mag. S bis zur Vergabe einer seitens der neu in die Gesellschaft eingetretenen Gesellschafterin beantragten Apothekerkonzession durch eine interimistisch bestellte Apothekerleiterin geführt. Diese Apothekenleiterin war entsprechend den Angaben der Apothekerkammer für die Führung der Apotheke bis zur Erteilung einer neuen Konzessionsberechtigung verantwortlich und hätte folglich gegebenenfalls auch für ihrerseits getroffene Fehlentscheidungen die Leitung der Apotheke betreffend gehaftet. Zudem ergibt sich aus der Begründung des Gerichtsbeschlusses vom 29. November 2010, mit

welchem die vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der zivilrechtlichen Abtretung des strittigen Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Gesellschafter verlassenschaftsgerichtlich genehmigt wurden, dass sich nach dem Tod von Mag. S die verbleibenden Gesellschafter verpflichten, die Verlassenschaft für sämtliche Verbindlichkeiten betrieblicher Art schad- und klaglos zu halten. Wie sich somit ergibt, bestand für die Erben – entgegen deren diesbezüglichen Vorbringen – keinerlei Unternehmensrisiko, mit welchem sie behaftet gewesen wären.

Wie die Bw. in ihrem Antrag auf Bescheidaufhebung weiters anführen und auch Diesbezügliches nochmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung wiederholen, seien laut den vertraglichen Regelungen vom 19. November 2010 mit dem Auseinandersetzungsguthaben auch die bis zum Ausscheiden der Verlassenschaft aus der Gesellschaft zustehenden Gewinnanteile abgegolten worden und wären diese ohne Eintrittsrecht der Verlassenschaft wohl nicht zugestanden. Gegenständlicher Argumentation ist jedoch nicht zu folgen.

Wie sich aus den Beilagen zur Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 ergibt, wurde einerseits sowohl nach den Tod von Mag. W als auch von Mag. S jeweils eine aliquote Ermittlung der betreffenden Gewinnanteile vorgenommen. Andererseits geht aus dem Schätzgutachten und auch den übermittelten Beilagen zur Steuererklärung der X-Apotheke hervor, dass der bis zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers im Jahr 2009 noch zugestandene aliquote Gewinnanteil (in Höhe von € 34.280,44) privat entnommen wurde, sodass insgesamt gesehen nicht davon auszugehen ist, den Erben wären auch für Zeiträume nach dem Tod des Erblassers noch Gewinnanteile zugestanden und seien auch solche tatsächlich zugewiesen worden. Der Umstand, dass den Erben von den verbleibenden Gesellschaftern letztendlich ein Abfindungsbetrag zugestanden wurde, welcher über dem laut Schätzgutachten festgestellten Wert von € 235.876,00 lag, vermag das diesbezügliche Vorbringen der Bw. nicht zu stützen. Dies vor allem auch deshalb, da ein Schätzwert nur annähernd den tatsächlichen Wert, welcher - entsprechend den Erfahrungen des Wirtschaftslebens – meist höher ist als der geschätzte, repräsentiert. Im Zusammenhang mit obigen Ausführungen ist daher nicht davon auszugehen, dass mit der tatsächlich bezahlten Abfindungssumme in Höhe von € 260.000,00 auch noch weitere - über die bereits abgegoltenen Gewinnansprüche hinausgehende – Beteiligungen am Gewinn beglichen wurden.

Da somit die Erben des verstorbenen Gesellschafters, Herr Mag. S, mit dessen Tod aus den genannten Überlegungen keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen erworben haben und gleichzeitig der Abfindungsanspruch noch in der Person des Erblassers entstand, war auch der sich ergebende Veräußerungsgewinn dem Erblasser zuzurechnen.

Gemäß § 299 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059; Ritz, BAO³, § 299 Tz 13).

Entsprechend den obigen Ausführungen erweist sich der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 28. Jänner 2011 im Hinblick auf die vorgenommene Zurechnung des sich aus der Abfindung der Erben ergebenden Veräußerungsgewinnes an die Person des verstorbenen Gesellschafters, Herrn Mag. S, grundsätzlich als nicht rechtswidrig. Allerdings brachte die steuerliche Vertretung der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung erstmalig vor, der Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 sei auch deshalb aufzuheben, weil der gemäß § 24 Abs. 4 EStG 188 zur Verfügung stehende Freibetrag nicht berücksichtigt und das bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigte negative Eigenkapital in Höhe von € 41.233,56 unrichtig ermittelt worden sei. Laut den Berechnungen der steuerlichen Vertretung der Bw. ergibt sich im Jahr 2009 ein positives Eigenkapital in Höhe von € 1.586,64.

Eine Überprüfung der vorgelegten Unterlagen im Zusammenhang mit den in den Bilanzen und Beilagen der Apotheke angegebenen Werten bezüglich Gewinnaufteilung sowie den dem Erblasser in den betreffenden Jahren zugerechneten Einkünften entsprechend der Feststellungsbescheide ergibt, dass die Zuschreibung der Gewinne auf dem Kapitalkonten der Gesellschafter abweichend von der tatsächlich vorgenommenen dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Gewinnverteilung erfolgte. Aus dem Umstand, dass nicht die dem Erblasser zustehenden Vergütungen, sondern nur der sich anteilmäßig ergebende Gewinnanteil auf seinem Kapitalkonto verbucht wurde, ergibt sich, dass unter Berücksichtigung einer am Kapitalkonto vorgenommenen korrekten Verbuchung der Mag. S zugewiesenen Gewinnanteile und der seitens des Gesellschafters getätigten Entnahmen – entsprechend den vorgelegten Unterlagen der steuerlichen Vertretung – anstatt des bisher errechneten negativen Eigenkapitals in Höhe von -€ 41.233,56 zum Todeszeitpunkt ein Eigenkapitalstand in Höhe von € 1.586,64 bestand.

Da somit bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes das Eigenkapital in nicht richtiger Höhe berücksichtigt wurde, erweist sich der Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. Die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung liegen somit grundsätzlich vor; ob der Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 tatsächlich aufgehoben wird, ist jedoch eine Ermessensentscheidung.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben".

Die Billigkeit gebietet die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei, ferner sind auch das bisherige redliche oder unredliche Verhalten des Abgabepflichtigen, seine Einstellung zum Recht und zu seinen abgabenrechtlichen Pflichten zu würdigen. Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, BAO4, § 20 Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist z.B. für Aufhebungen gemäß § 299 insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (siehe Ritz, aaO, § 20 Tz 8; Stoll, BAO-Kommentar, 209).

Grundsätzlich ist für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden der Abgabenbehörde und/oder der Partei zurückzuführen ist (Ritz, aaO, § 299 Tz 59).

Im vorliegenden Fall wären korrekterweise bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ein Eigenkapital in Höhe von € 1.586,64 anstatt von -€ 41.233,56 zu berücksichtigen gewesen. Allein diese Zahlen belegen, dass die Bw. berechtigte Interessen an der Bescheidaufhebung haben, zumal die Änderung in der Höhe des zu berücksichtigenden Eigenkapitals bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu einer nicht unerheblichen steuerlichen Auswirkung führt.

Im Rahmen der Ermessensübung ist zu berücksichtigen, dass die Erben grundsätzlich keinerlei Verschulden an der nicht korrekten Führung des Kapitalkontos zu Lebzeiten des verstorbenen Gesellschafters trifft und sie keine Kenntnis von der unrichtigen Verbuchung der Gewinnanteile in den Jahren 2004 bis 2007 haben konnten, sondern ihnen dies erst im Rahmen der Sichtung der Unterlagen durch ihren steuerlichen Vertreter erkennbar wurde und sie im Hinblick darauf, dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid ohne Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes erging, davon ausgehen konnten, dass die Höhe des Veräußerungsgewinnes erst im Rahmen der Gewinnermittlung der Erben zu ermitteln sein werde. Diese für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO sprechenden Umstände sind als gravierender einzustufen als jener Umstand, dass die Bw. auch im Rahmen eines rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrages die Möglichkeit gehabt hätten, die Unrichtigkeit des Bescheides aufzugreifen.

Bei Abwägung aller oben angeführter in Betracht kommender Gesichtspunkte ist somit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben; dem Antrag der Bw. auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Bescheides betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO war daher statzugeben und der Feststellungsbescheid vom 28. Jänner 2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben. Der den aufgehobenen Feststellungsbescheid ersetzende Bescheid wird im Hinblick darauf, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dessen Erlassung nicht zuständig ist, vom Finanzamt zu erlassen sein.

Die Beurteilung der Frage, ob sich gegebenenfalls der Feststellungsbescheid auch aus Gründen der Nichtberücksichtigung des Freibetrages bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als rechtswidrig erweist, kann daher dahingestellt bleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. November 2012