

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***Ri1***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch ***Vertreter1*** und ***Vertreter2***, über die Beschwerde vom 21. Februar 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 29. Jänner 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte der Jahre 2012 bis 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. November 2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Hinweis

Dieses Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 2 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt Getränke-und Speiseautomaten an unterschiedlichen Standorten. In diesem Zusammenhang erwirbt sie regelmäßig von Mitbewerbern Automaten an Standorten in Betrieben, Behörden, Schulen oder Bahnhöfen, um diese auf eigene Rechnung weiterzuführen. Für die Überlassung der neuen Standorte werden an die Vorbetreiber der Automaten Ablösen bezahlt, die von der Bf. aktiviert und auf sieben Jahre abgeschrieben wurden.

In den Streitjahren 2012 bis 2016 hat die Bf. für den Erwerb solche Standortrechte insgesamt 710.956,18 Euro aktiviert und davon eine Abschreibung für Abnutzung in Höhe von insgesamt 308.190 Euro aufwandswirksam vorgenommen.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO wurden die aktivierten Kosten als Firmenwert beurteilt, der gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 zwingend auf 15 Jahr abzuschreiben sei. Unter Tz 3 des Prüfungsberichtes vom 7.1.2019 über das Ergebnis der Außenprüfung wurde dazu ausgeführt, als Firmenwert gelte jeder Wert des Betriebes, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden könne, sondern sich als Mehrwert über dem Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter hinaus ergebe und durch das Unternehmen als Ganzes vermittelt werde. Dieser ergebe sich u.a. aus dem guten Ruf des Unternehmens, aus dem Bekanntheitsgrad, den guten Geschäftsbeziehungen, den Lieferantenkontakten, der Qualität der Mitarbeiter etc. Auch wenn der Kundenstock getrennt von anderen Firmenwertfaktoren erworben werde, kämen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vorschriften über den Firmenwert zur Anwendung. Da der Kundenstock eines Automaten wesentlich vom Standort abhängt, stelle das Standortrecht eines Automaten ein dem Kundenstock vergleichbares Wirtschaftsgut dar. Die Nutzungsdauer des Standortrechtes betrage wie beim Kundenstock mit 15 Jahren festgelegt.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung der Betriebsprüfung und setzte in den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen angefochtenen Bescheiden über die Feststellung von Einkünften 2012 bis 2016 die auf fünfzehn Jahre verlängerte die Abschreibung für die „Standortrechte“ um.

In der am 21.2.2019 erhobene Beschwerde wandte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung gegen diese verlängerte Abschreibung ein:

Mit den Standortrechten habe die Bf. keine Kundenliste erworben. Kunden der Bf. seien nicht die Bestandgeber, sondern die Getränkekonsumenten. Der Standortvorteil eines Unternehmens gehöre grundsätzlich zum Wert des Grund und Bodens bzw. des Mietrechts und nicht zum Firmenwert (so VwGH 20.02.1992, 694; 88/13/0099, 694; 30.06.1987, 86/14/0195; EStR 2000 Rz 2290; *Doralt*, EStG 2016 Tz 49 zu § 8).

Standortrechte seien Mietrechte. Mietrechte gehörten nach herrschender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis nicht zum Firmenwert. Automaten-Standortrechte bzw. Automatenstellplätze seien ertragsteuerlich selbständige unkörperliche Wirtschaftsgüter, selbständig verkehrsfähig, selbständig bewertbar, beinhalteten einen wirtschaftlichen Nutzen, seien verfügbare Güter, relativ knapp, durch einen Aufwand entstanden und hätten einen eigenen Marktwert.

Wirtschaftsgüter, die selbständig identifizierbar und bewertbar seien, seien nicht Teil des Firmenwertes. Ein selbständig bewertbares und identifizierbares Wirtschaftsgut könne nach der gängigen ertragsteuerlichen Definition des Firmenwertes niemals Teil des Firmenwertes sein. Der Firmenwert sei lediglich eine Restgröße, die einzelnen selbständig identifizierbaren Wirtschaftsgütern nicht zugeordnet werden könne. Die Bf. habe in Willensübereinstimmung mit den Verkäufern ausdrücklich Standortrechte erworben, die zu einem angemessenen, branchenüblichen Preis gehandelt worden seien. Die Sonderform der Absetzung für Abnutzung gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 gelte speziell nur für Firmenwerte. Es wäre rechtlich nicht statthaft, sie auf andere Wirtschaftsgüter analog anwenden zu wollen. Ein Vollkaufmann habe selbständig bewertbare Standortrechte nach den Bestimmungen des UGB abzuschreiben.

Das vom Prüfer zitierte VwGH Erkenntnis vom 21.11.2007, 2004/13/0144, das einen Kundenstock als Firmenwert qualifiziert habe, widerspreche der gängigen ertragsteuerlichen Definition des Firmenwertes. In diesem Fall habe die Beschwerdeführerin selbst den Kundenstock als Firmenwert angesehen. Zudem sei zu beachten, dass VwGH-Erkenntnisse zu einzelnen Fällen ergingen und grundsätzlich nicht allgemein verbindlich seien.

Die Abschreibungsbestimmung des § 8 Abs. 3 EStG 1988 sei eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung (AfA). Sie sei eine spezielle Norm nur für Firmenwerte. Selbständig bewertbare und bestimmbare immaterielle Wirtschaftsgüter seien auch nicht Teile eines Firmenwertes. Für sie gelte die zwingende Abschreibung nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 nicht.

Standortrechte seien, wenn sie selbständig bewertbar und bestimmbar sind, bei einem Vollkaufmann nach den Regeln des UGB abzuschreiben. Nicht unter die gegenständliche Regelung des § 8 Abs. 3 EStG fielen nach Rz. der 2292 EStR 2000 andere unkörperliche Anlagegüter, die anlässlich des Betriebserwerbes miterworben und honoriert würden, auch wenn sie firmenwertähnlichen Charakter hätten wie Konzessionen, Patente oder Bestandrechte.

Gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 seien die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich, soweit das EStG nicht zwingende abweichende Regelungen vorsehe. Die Nutzungsdauer von Standortrechten sei nach § 201 UGB vorsichtig zu bemessen. Standortrechte könnten sich schnell verflüchtigen. Sie seien kurzfristig kündbar. Die Literatur gehe bei immateriellen Wirtschaftsgütern in der Regel von einer Obergrenze von fünf Jahren aus, die nur in begründeten Ausnahmefällen überschritten werden sollte (mit Hinweis auf *Hofians*, Immaterielle Werte, Orac-Verlag, Wien, S. 187).

Die Gesetzgebung und die Rechtsprechung zu diesem Thema seien bis heute unklar, unlogisch und widersprüchlich. Diese Unklarheiten dürften nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Es sei rechtswidrig, einen Automatenstandort als ein einem Kundenstock vergleichbares Wirtschaftsgut zu qualifizieren, in der Folge diesen fiktiven Kundenstock als ein dem

Firmenwert vergleichbares Wirtschaftsgut einzustufen und dann der für Firmenwerte speziell geltenden Abschreibungsregel des § 8 Abs. 3 EStG 1988 zu unterwerfen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 4.6.2019 ab.

Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, im Zuge des Erwerbs der Standortrechte werde die wesentliche Betriebsgrundlage einer ortsgebundenen Tätigkeit an die Bf. übertragen. In den meisten Fällen liege aus Sicht des Veräußerers eine steuerlich begünstigte Betriebsveräußerung vor. Die vom Veräußerer übernommenen Automaten entsprächen meist nicht den Standards der Bf. (technisch veraltet, nicht systemkompatibel) und würden zeitnah durch Geräte der Bf. ersetzt. Der Zustand der übernommenen Altgeräte sei der Bf. bereits vor der Übernahme bekannt. Die Bf. interessiere sich hauptsächlich für die übernommenen Standorte. Die Aufstellung der Automaten auf fremden Grund erfolge meist auf der Grundlage von mündlichen Vereinbarungen. Der Kaufpreis sei auf die übernommenen Wirtschaftsgüter aufzuteilen, die einzelnen Wirtschaftsgüter würden dabei mit dem objektiven Teilwert bewertet, der verbleibende Rest stelle den Firmenwert dar.

Der Standort eines Betriebes gehöre grundsätzlich zum Grund und Boden oder stelle ein Mietrecht dar. Da es sich um fremden Grund und Boden handle, scheide diese Möglichkeit im Beschwerdefall aus. Ein Mietrecht liege auch deshalb nicht vor, weil die vertragliche Grundlage in einer mündlichen Vereinbarung bestehe und der Grundeigentümer jederzeit die Entfernung der Automaten verlangen könne. Auch die Bewertung des Kaufpreises in Abhängigkeit vom Automatenumsatz spreche dafür, dass eher ein Kundenstock (abhängig vom damit erzielten Umsatz) und kein Mietrecht (abhängig vom ersparten Mietaufwand) vorliege.

Da der Veräußerer keinen Betrieb mehr weiterführe, gingen die wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die Bf. über. Die Bf. sei in der Lage, den Betrieb weiterzuführen. Der vorhandene Firmenwert werde mit dem Betrieb mitübertragen, eine Übernahme ins Privatvermögen komme nicht in Frage.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. 21.11.2007, 2004/13/0144) könnten auch einzelne Firmenwertfaktoren (insbesondere Kundenstock und -kartei) Gegenstand eines Verkaufs ohne gleichzeitige Betriebsveräußerung sein. Die Nutzungsdauer von 15 Jahren sei gesetzlich vorgegeben.

Würde von einem Standortrecht ausgegangen, sei fraglich, ob ein solches Recht überhaupt einem Wertverzehr (Abnutzung) unterliege.

Mit Schriftsatz vom 6.6.2019 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.

Zur Klärung des Sachverhaltes fand 13. Oktober 2021 vor dem sachbearbeitenden Richter ein **Erörterungstermin** gemäß § 269 Abs. 3 BAO unter Teilnahme von Vertretern der Bf. und des Finanzamtes statt.

Während dieses Gespräches wurden dem Richter folgende Beweisunterlagen überreicht:

- eine Sachverhaltsdarstellung
- Anlagenverzeichnis mit den aktivierten Standortrechten
- Rechnungen und Kaufverträge über die Erwerbe der Standortrechte und Automaten
- diverse Pacht- und Aufstellverträge mit öffentlichen Rechtsträgern (***Kunde6***, ***Kunde1*** etc.) und Unternehmen (***Kunde3***, ***Kunde4*** etc.)

Zur Sache brachte der Geschäftsführer der Bf. vor, bei den Automaten handle es sich vornehmlich um Heißgetränkeautomaten, in jüngerer Zeit bestehe auch eine zunehmende Nachfrage nach Kaltgetränken und Snacks, die mit eigenen Automaten angeboten würden. Die Automaten stünden zum Teil in Betrieben jedweder Branche sowie auf halböffentlichen (Schulen) und öffentlichen (Bahnhöfen) Plätzen. Mit einigen Betrieben gebe es schriftliche, mit anderen mündliche Verträge. Bei den schriftlichen Verträgen sei regelmäßig eine Laufzeit von drei bis fünf Jahren vereinbart. Bei den mündlichen Vereinbarungen werde auch eine unbefristete Laufzeit vereinbart, die aber vom Betreiber jederzeit beendet werden könne. Mit den Verträgen würden auch die Konditionen über den Verkauf der Waren geregelt, vor allem die Verkaufspreise für die Getränke. Die erworbenen Automaten würden an den jeweiligen Standorten von der Bf. auf eigene Rechnung betrieben. Der Strom und das Wasser für den Betrieb der Automaten würden von den Betrieben kostenlos zur Verfügung gestellt. Der Verkaufspreis für die „Standortrechte“ werde individuell verhandelt, richte sich aber auch nach branchenüblichen Indices. Dabei orientiere man sich am 1 bis 1,2-fachen des Vorjahresumsatzes.

Zu den „Standortrechten“ äußerte der steuerliche Vertreter, bei diesen handle es sich nicht um erworbene Firmenwerte bzw. Kundenstöcke, sondern um Mietrechte. Dazu verwies er auf die §§ 1090 und 1091 ABGB. Auch eine Entgeltlichkeit liege vor, die Gegenleistung der Bf. bestehe in der Verpflegung der jeweiligen Belegschaften oder Kundschaften. Die Abschreibung der „Standortrechte“ auf 7 Jahre sei mit einem früheren Prüfer der Großbetriebsprüfung vereinbart worden. Die Abnutzbarkeit der „Standortrechte“ ergebe sich aus der befristeten bzw. jederzeit kündbaren Laufzeit, eine Abschreibung auf 15 Jahre sei jedenfalls zu lang.

Nach Ansicht der Vertreter des Finanzamtes würden Kundenstöcke und nicht Mietrechte übertragen, weil mit den Automaten auch die dazu gehörigen Automatenkunden eines Betriebes übernommen würden. Dies gelte auch für an Bahnhöfen aufgestellte Automaten. Sollten Standortrechte vorliegen, sei zu fragen, ob diese überhaupt einer Abnutzung

unterlägen. Die angesprochene Vereinbarung mit der Großbetriebsprüfung sei nicht mehr aktenkundig.

Am 24. November 2021 fand die **mündliche Beschwerdeverhandlung** vor dem gesamten Beschwerdesenat unter Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Bf. und Vertretern des Finanzamtes für Großbetriebe statt.

Im Wesentlichen brachte die steuerliche Vertretung darin wie schon im Beschwerdeschriftsatz vor, bei den in Rede stehenden Standortrechten handle es sich um Ablösezahlungen für Mietrechte, die auf sieben Jahre abzuschreiben seien. Standortrechte seien unsichere und flüchtige Werte, da die Mietverträge von den Standorteigentümern jederzeit gekündigt werden könnten. In etwa zwei Drittel lägen nur mündliche Vereinbarungen vor. Das im Unternehmensrecht geltende Vorsichtsprinzip gebiete daher eine kürzere Abschreibungsdauer als die für den Firmenwert vorgesehenen 15 Jahre. In Deutschland würden Automatenstandortrechte auf sechs bis acht Jahre abgeschrieben. Eine Anwendung der Abschreibung für Firmenwerte im Analogieschluss sei unzulässig.

Die Vertreter des Finanzamtes blieben bei ihrer Rechtsansicht, dass es sich bei den Standortrechten um Kundenstöcke und damit um Firmenwertfaktoren handle, die zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben seien. Sollte tatsächlich ein Standort vor diesen 15 Jahren abgegeben werden müssen, könne diesem Umstand durch eine Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden. Es gebe aber keinen Hinweis darauf, dass auch nur ein Standort vorzeitig habe aufgegeben werden müssen. Die steuerliche Vertretung räumte ein, dass in vielen Fällen die Standorte über die sieben Jahre hinaus betrieben würden.

Der Verlauf der Verhandlung wurde niederschriftlich festgehalten. Zum vollständigen Verlauf wird auf diese Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die als „Standortrechte“ bezeichneten aktivierten Ablösesummen als Firmenwert mit einer zwingenden Abschreibung auf 15 Jahre oder als sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter, konkret als Mietrechte, zu werten und auf sieben Jahre abzuschreiben sind.

Für die Beurteilung dieser Frage geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Bf. betreibt ein Automaten-serviceunternehmen. Bei den Automaten handelt es sich hauptsächlich um Heißgetränkeautomaten, in jüngerer Zeit aber auch um Automaten mit

Kaltgetränken und Snacks. Die Automaten stehen in Betrieben jedweder Branche sowie in Behörden, Schulen oder öffentlichen Räumen wie Bahnhöfen. In den meisten Fällen betreibt sie die Automaten auf eigene Rechnung, in geringeren Fällen serviciert sie diese lediglich.

Die Aufstellung der Automaten an den Standorten wird in etwa einem Drittel durch schriftliche Verträge, in den übrigen Fällen durch mündliche Vereinbarungen zwischen der Bf. und den Standorteigentümern oder -nutzern geregelt.

Folgende schriftlichen Aufstellungsvereinbarungen liegen vor:

- vom 30.6.2017 mit dem ***Kunde2***
- vom 31.10.2017 mit der ***Kunde3***
- vom 29.12.2017 mit dem ***Kunde1***
- vom 3.7.2020 mit der ***Kunde4***
- vom 19.4.2021 mit der ***Kunde5***

Nach den vorgelegten schriftlichen Aufstellungsverträgen beträgt die vertragliche Laufzeit fünf Jahre mit Verlängerung um je ein Jahr und einer jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten. Der Strom und das Wasser für den Betrieb der Automaten wird von den Standorteigentümern kostenlos zur Verfügung gestellt. Ein Entgelt für die Aufstellung der Automaten ist nicht vorgesehen. Gelegentlich werden auch die Konditionen geregelt, unter denen die Waren verkauft werden dürfen. Das betrifft v.a. die Verkaufspreise.

Ferner liegt ein Rahmenpachtvertrag vom 9.7.2020 mit den ***Kunde6*** vor. Die Vertragslaufzeit beträgt fünf Jahre bei einer jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit der ***Kunde6*** unter Einhaltung einer zweiwöchigen Kündigungsfrist. In diesem Fall wurde für die Aufstellung ein Entgelt in Höhe von 33.33 % des mit dem Automaten erzielten Nettoumsatzes vereinbart.

Bei den mündlichen Verträgen wird auch eine unbefristete Laufzeit bei jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit durch den Vermieter vereinbart.

Um ihren Geschäftsbereich zu erweitern, erwirbt die Bf. regelmäßig von anderen Automatenbetreibern Standorte mit Automaten, um diese in der Folge selbst zu betreiben oder zu servizieren. Dafür zahlt sie neben einer Ablöse für die gebrauchten Automaten samt Zubehör auch eine Ablöse für die Überlassung des Standortes. Der Ablösepreis für den Standort wird individuell zwischen den Vertragspartnern vereinbart, die sich dabei am branchenüblichen Ablösepreis in Höhe des einfachen oder 1,2-fachen des mit dem Automaten am Standort erzielten Vorjahresumsatzes orientieren.

Im Beschwerdezeitraum hat die Bf. folgende Ablösesummen für neu erworbene Standorte mit den Anschaffungspreisen aktiviert:

	Verkäufer	Anschaffungsdatum	Aktivierter Anschaffungswert (in Euro)
1	***Verkäufer1***	21.9.2011	1.140,00
2	***Verkäufer2***	30.12.2011	36.000,00
3	***Verkäufer3***	17.20.2011	93.000,00
4	***Verkäufer4***	29.2.2012	12.500,00
5	***Verkäufer5***	13.9.2011	7.008,75
6	***Verkäufer6***	31.5.2012	129.635,60
7	***Verkäufer6***	1.12.2012	93.180,40
8	***Verkäufer7***	30.9.2012	35.000,00
9	***Verkäufer7***	3.11.2012	13.590,00
10	***Verkäufer8***	20.4.2014	3.990,00
11	***Verkäufer6***	7.8.2013	7.500,00
12	***Verkäufer9***	28.3.2014	6.900,00
13	***Verkäufer10***	2.1.2015	51.000,00
14	***Verkäufer6***	9.2.2015	22.500,00
15	***Verkäufer11***	11.3.2015	1.940,00
16	***Verkäufer12***	19.4.2016	117.000,00

17	***Verkäufer13***	20.4.2016	29.586,22
18	***Verkäufer13***	28.6.2016	49.485,21

Über diese Erwerbe liegen zum Teil schriftliche Kaufverträge oder Rechnungen vor, mit denen die Kaufpreise für die übertragenen materiellen (vorhandene Automaten samt Zusatzgeräten, Automaten, Zusatzgeräte, Füllmaterial) und immateriellen Wirtschaftsgüter (Kundenstock bzw. Standorte, Rechte und Pflichten aus bereits bestehenden Verträgen) vereinbart bzw. in Rechnung gestellt wurden.

Danach wurden folgende Wirtschaftsgüter unter den angegebenen Konditionen erworben:

ad 2. *Verkäufer2*****

Über diesen Erwerb liegen ein Kaufvertrag vom 21.12.2011 mit einer Liste der Standorte und Automaten sowie eine Rechnung vom 30.12.2022 vor.

Gemäß § 2 „Wirtschaftsgüter“ des Vertrages wurde alles mit den Aufstellplätzen in Zusammenhang stehende bewegliche Anlagevermögen lt. Anlage 1, alle dazugehörigen Rechte und Pflichten an den Standplätzen, die Belieferung von Kunden mit Handelsware sowie deren Betreuung verkauft und übertragen.

Gemäß § 5 des Vertrages trat die Käuferin mit Wirkung vom 31.12.2011 in sämtliche Verträge lt. Anlage 1 mit den Kunden der Verkäuferin ein, die im Zusammenhang mit dem Automatengeschäft stehen.

Der Kaufpreis betrug laut § 7 des Vertrages 50.000,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer.

Mit Rechnung vom 30.12.2011 wurden „für den Verkauf unseres Kundenstockes“ 50.000,00 Euro zuzüglich 10.000,00 Euro in Rechnung gestellt.

Laut der Anlage 1 betraf der Erwerb sechs verschiedene Standorte in Salzburg.

Die Ermittlung des Kaufpreises erfolgte aufgrund der Vorjahresumsätze an den jeweiligen Standorten (in Summe: netto 35.681,82 Euro) und Multiplikation mit dem Faktor 1,4 Bewertung (Produkt: 49.954,55 Euro).

ad 3. *Verkäufer3*****

Dazu liegen ein Kaufvertrag vom 19.10.2011 samt Kundenliste und eine Rechnung vom 16.1.2012 vor.

Mit dem Kaufvertrag übertrug die Verkäuferin sämtliche Standorte samt Automaten und den dazugehörigen Zahlungssystemen und stellte die Geschäftstätigkeit zur Gänze ein (§ 1 des Vertrages).

Gemäß § 2 „Wirtschaftsgüter“ des Vertrages wurden alle Standortrechte mit vorhandenen, dazugehörigen Vertragsdokumenten samt Gerätschaft und Zahlungssystemen, das komplette Ersatzteillager zum Zeitpunkt der Übergabe und die nach Abschluss der Übergabe verbleibenden Füllmaterialien verkauft.

Die Übertragung der Standorte erfolgte gemäß § 4 Z 3 des Vertrages aufgrund einer in der Anlage 1 angefügten Kundenliste mit 24 Kunden.

Gemäß § 5 des Vertrages, Vertragseintritte, trat die Käuferin mit Wirkung vom 16.1.2012 in sämtliche Verträge mit dem Kunden der Verkäuferin ein, die in Zusammenhang mit dem Automatengeschäft stehen.

Laut § 7 des Vertrages, Kaufpreis, betrug der Kaufpreis 170.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer.

Mit der Rechnung vom 16.1.2012 wurde der Kaufpreis in Höhe von 170.000,00 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer bzw. 34.000,00 Euro in Rechnung gestellt.

ad 4. *Verkäufer4*****

Dazu liegt eine Rechnung vom 29.2.2012 über die Ablöse von Kaffeeautomaten am Firmengelände*** in Höhe von 12.500,00 Euro zuzüglich 20% USt. vor.

ad 5. *Verkäufer5*****

Über diesen Erwerb liegen drei Rechnungen vom 13.09.2011 über den Verkauf von zwei Automaten am Standort ***Standort1***, um Kaufpreise von je 4.200,00 Euro zuzüglich 20 % Umsatzsteuer und einen Automaten am Standort ***Standort2*** um einen Kaufpreis von 4.387,50 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer vor.

Diesen Kaufgeschäften liegt eine am 20.7.2005 zwischen den Parteien abgeschlossene Vereinbarung über die „Allgemeine Kaufvertragsbedingungen“ zugrunde. Nach § 2 der Vertragsbedingungen umfassen künftig zwischen den Parteien abgeschlossenen Verträge die Rechte an den Aufstellplätzen laut den seinerzeit zwischen der Verkäuferin und den Kunden abgeschlossenen Verträgen, die an den Standplätzen aufgestellten Geräte inklusive Zubehör, die zum Stichtag der Übergabe in den Automaten befindlichen Warenbestände und das zum Stichtag der Übergabe in den Automaten befindliche Wechselgeld. Gemäß § 4 des Vertrages erfolgt die Übernahme sämtlicher Rechte und Pflichten mit Wirkung zu einem Stichtag. Im Verzugsfall ist auch die kaufende Partei berechtigt, auf Grundlage der Kaufvereinbarung den

Kunden zur Vertragsannahme aufzufordern. Gemäß § 6 des Vertrages errechnet sich der zwischen den Parteien vereinbarte Kaufpreis grundsätzlich nach dem 1,5-fachen Jahresumsatz des gegenständlichen Gerätes am genannten Standort.

ad 6. *Verkäufer6*****

Diesen aktivierten Standortrechten liegen 11 Rechnungen über den Erwerb von Füllstoffkunden zwischen dem 21.10.2011 und dem 2.5.2012 zugrunde.

ad 7. *Verkäufer6*****

Dazu liegt eine Rechnung vom 1.12.2012 vor, wonach „Füllstoffkunden lt. pers. Vereinbarung“ um einen Nettobetrag in Höhe von 83.458,00 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer erworben wurden. Die einzelnen erworbenen Standorte ergeben sich aus einer Kundenliste mit 44 Standorten bzw. Kunden.

ad 8. *Verkäufer7*****

Laut Rechnung vom 30.9.2012 wurden „22 Stück gebrauchte Kaffee- und Getränkeautomaten, teilweise mit Zahlungssystemen und Münzwechsler“, um einen Kaufpreis von 22.000,00 Euro zuzüglich 20% USt. sowie der „gesamte Kundenstock“ um einen Kaufpreis von 35.000,00 Euro zuzüglich 20% USt. erworben.

ad 9. *Verkäufer7*****

Laut Rechnung vom 22.10.2012 wurden „5 Stück gebrauchte Kaffee- und Getränkeautomaten, teilweise mit Zahlungssystemen und Münzwechsler“, um einen Kaufpreis von 7.850,00 Euro zuzüglich 20% USt. und der „gesamte Kundenstock“ um einen Kaufpreis von 13.590,00 Euro zuzüglich 20% USt. erworben.

ad 11. *Verkäufer6*****

Laut Rechnung vom 7.8.2013 wurden Standorte mit Operatingkunden lt. beiliegender Liste um einen Pauschalpreis von 50.000,00 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer erworben.

ad 12. *Verkäufer9*****

Laut Rechnung vom 28.3.2014 wurden „Operatingkunden mit gebrauchten Kaffee- und Getränkeautomaten“ um 11.000 Euro zuzüglich 20% USt. und „Kundenprovision“ um 12.700 Euro zuzüglich 20% USt. abgelöst.

ad 13. *Verkäufer10*****

In diesem Fall wurden Automaten von ***Verkäufer10*** aus der Konkursmasse der ***GmbH1*** erworben und von ihm an die Bf. weiterveräußert.

Zum Veräußerungsgeschäft liegen ein Kaufvertrag vom 2.1.2015 samt einer umfassenden Kundenliste sowie eine Rechnung vom 2.1.2015 vor.

Laut Punkt 1. des Kaufvertrages wurden folgende Wirtschaftsgüter erworben:

„1.1. Kundenstock und Goodwill des Unternehmens einschließlich des damit zusammenhängenden Knowhows (Kunden- und Lieferantendaten sowie Kundenverträge einschließlich der in diesem Zusammenhang angelegten Dateien)

*1.2. Sämtliche im Eigentum der Verkäuferin stehende oder bei Kunden befindliche Kaffeemaschinen bzw. Kaffeeautomaten aus den Geschäftsfeldern Volloperating und Teiloperating, sofern und soweit diese im uneingeschränkten Eigentum der ***GmbH1*** & CoKG standen.“*

Der Kaufpreis betrug laut Punkt 2. des Kaufvertrages 150.000,00 Euro zuzüglich 20% USt.

Laut Punkt 3.5. des Vertrages verpflichtete sich die Verkäuferin zum Übergabestichtag ihre Kundenliste (Namen und Adresse der bestehenden Kunden für Volloperating und Teiloperating) einschließlich sämtlicher vorhandener Kundenverträge an die Käuferin herauszugeben.

Diese umfassende Kundenliste liegt vor.

Über den Kauf wurde am 2.1.2015 Rechnung gelegt.

ad 14. *Verkäufer6*****

Laut Rechnung vom 9.2.2015 wurden Standorte mit Operatingkunden um einen Pauschalbetrag in Höhe von 25.000,00 zuzüglich 20% USt. erworben.

ad 16. *Verkäufer12*****

Laut Kauf- und Treuhandvertrag vom 19.4.2016 wurden folgende Wirtschaftsgüter erworben:

1. Die in der Liste „2015 Operating bar inklusive 20% USt“, unter Laufnummer 1 bis 29 (Laufnummer 21 bis 27 ausgenommen, da stillgelegt und inzwischen ausgeschieden) sowie die in der „Liste 2015 Teil-Operating AR exkl. 20% USt.“ unter der Laufnummer 30 bis 40 genannten Automaten samt dem zum Verrechnungsstichtag in den jeweiligen Automaten vorhandenen Waren.

2. Der Kundenstamm gemäß „Kundenumsatzliste“, so wie diese in der Beilage./1 anonymisiert diesem Vertrag angeschlossen ist.

Der Kaufpreis betrug 185.000,00 Euro zuzüglich 20% USt.

Zur Übergabe der Wirtschaftsgüter wurde unter IV. des Vertrages u.a. vereinbart:

„Bei vollständiger und rechtzeitiger Kaufpreiszahlung gehen die verkauften Getränkeautomaten samt Waren und bezug habenden Unterlagen inklusive Kundenstock mit Wirkung zum Ablauf des 30.4.2016 auf die Käuferin über. Von da an treffen diese auch alle damit verbunden Rechte und Pflichten.

Soweit hinsichtlich Flächen, auf welche die Geräte aufgestellt sind, ein Vertragsverhältnis mit dem jeweiligen Nutzungsberechtigten besteht, tritt die Käuferin anstelle des Verkäufers in dieses Vertragsverhältnis ein, vorbehaltlich der Zustimmung des Nutzungsberechtigten. Sofern dieser seine Zustimmung im Einzelfall nicht erteilen sollte, tritt hiemit jedoch der Verkäufer sämtliche Rechte und Pflichten aus dieser Nutzungsvereinbarung an die Käuferin ab. Darüber hinaus trifft den Verkäufer für die Aufstellungsflächen und die Möglichkeit der weiteren Benützung der Aufstellungsflächen für die Getränkeautomaten durch die Käuferin keine Haftung.“

ad 17. *Verkäufer13*****

Laut Rechnung vom 8.6.2016 wurden Automatenstandorte lt. Beilage um einen Kaufpreis von 52.873,58 zuzüglich 20% USt. erworben

ad 18. *Verkäufer13*****

Laut Rechnung vom 28.6.2016 wurden Standplätze inklusive Verkaufsautomaten lt. Beilage um einen Kaufpreis von 76.650,23 Euro zuzüglich 20% USt. erworben.

Aufgrund dieser Verträge, Kundenlisten und Rechnungen lässt sich somit zusammengefasst feststellen:

1. Mit den Kaufgeschäften wurden idR folgende Wirtschaftsgüter übertragen:

- Die Kunden und Standorte laut Kundenlisten bzw. Standortlisten mit den dazugehörenden Rechten und Pflichten der Verkäufer, insbesondere gegenüber ihren Kunden sowie
- Die zu den Standorten gehörigen Automaten samt Zusatzgeräten, Automaten-Ersatzteillager und restliches Füllmaterial.

2. Verbindlichkeiten der Verkäufer wurden nicht übertragen. Die Verkäufer verpflichteten sich, die Kundenlisten an die Käuferin herauszugeben. Mit Kunden sind Standorteigentümer gemeint. Die Verkäufer traten ihre Rechte aus bestehenden Verträgen am jeweiligen Standort an die Käuferin ab und verpflichteten sich dazu, sich zu bemühen, dass der Kunde dem Vertragseintritt der Käuferin zustimmte. Eine Garantie für die Zustimmung und allfällige

Ersatzansprüche für den Fall der Verweigerung der Zustimmung übernehmen die Verkäufer nicht.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen stützen sich auf die Ausführungen der Parteien im Erörterungsgespräch, in der mündlichen Beschwerdeverhandlung und in den Schriftsätzen sowie aufgrund der vorgelegten Kaufverträge, Kundenlisten, Rechnungen und Aufstellungs- und Pachtverträge.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Aufwendungen für Wirtschaftsgüter sind nicht Betriebsausgaben, sondern zu aktivieren.

Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung bewertbaren Güter jeder Art (vgl. VwGH 12.1.1983, 82/13/0174).

Es wird zwischen körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern unterschieden. Zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern gehören Rechte wie Patente, Urheberrechte, Lizenzen, Belieferungsrechte, Mietrechte, Wettbewerbsabsprachen sowie Werte ohne Rechtscharakter wie der Firmenwert, Know-how, Geheimverfahren. Voraussetzung für den Wirtschaftsgutcharakter ist, dass sie eigenständig in Erscheinung treten (vgl. *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, § 4 Tz 34).

Wirtschaftsgüter, deren Wert durch die Benutzung bzw. den Zeitablauf allmählich aufgezehrt werden, sind abnutzbar, andernfalls sind sie nicht abnutzbar.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei abnutzbarem Wirtschaftsgütern die Anschaffungs- und Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer.

Seit dem EStG 1988 gilt der Firmenwert bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden als abnutzbares Wirtschaftsgut (§ 6 Z 1 EStG 1988).

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist unter Firmenwert jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und

immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens als Ganzes vermittelt wird (VwGH 21.11.2017, 2004/13/0144). Bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes tritt der Firmenwert derart in Erscheinung, dass das Entgelt höher ist als die Summe der für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreise (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028).

Der Firmenwert besteht aus den einzelnen Firmenwertfaktoren, wie etwa dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen Organisation, dem Bekanntheitsgrad des Unternehmens, der Qualität der Mitarbeiter.

In der Regel wird der Firmenwert mit einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung übertragen. Einzelne Firmenwertfaktoren wie insbesondere der Kundenstock können aber auch Gegenstand eines Verkaufs ohne eine Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes sein (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, 98/14/0128; 24.5.2007, 2004/15/0033; VwGH 21.11.2017, 2004/13/0144). Werden sohin Kundenstock oder andere Firmenwertfaktoren erworben, sind die Vorschriften über den Firmenwert anzuwenden (vgl. VwGH 21.11.2017, 2004/13/0144; *Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG 1.12.2020 § 8 Tz 48).

Bei anderen immateriellen Wirtschaftsgütern, die dem Firmenwert zwar ähnlich sind, dennoch aber nicht zum Firmenwert gehören, wie etwa Konzessionen oder Markenrechte, ist von Fall zu Fall zu prüfen, ob sie mit dem Firmenwert ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden oder ob sie selbständige Wirtschaftsgüter sind. Sind sie selbständige Wirtschaftsgüter, ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie abnutzbar sind oder nicht (*Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG 1.12.2020 § 8 Tz 56).

Der Standortvorteil eines Unternehmens gehört grundsätzlich zum Wert des Grund und Bodens bzw. des Mietrechtes und nicht zum Firmenwert (vgl. VwGH 20.2.1992, 88/13/0099).

Firmenwerte werden grundsätzlich im Zusammenhang mit einer (Teil)Betriebsveräußerung übertragen. Im Beschwerdefall hat die Bf. von Getränkeautomatenbetreibern Getränkeautomaten an verschiedenen Standorten samt den dazugehörigen Standortrechten erworben. Eine Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes war damit, soweit aufgrund der vorgelegten Unterlagen ersichtlich, in der Regel nicht verbunden. Nur beim Verkauf durch ***Verkäufer3***, die alle Standorte samt Automaten verkauft und die Geschäftstätigkeit zur Gänze eingestellt hat, und allenfalls beim Verkauf durch ***Verkäufer10***, der das Vermögen der insolventen ***GmbH1*** aus der Insolvenzmasse erworben und anschließend zur Gänze an die Bf. veräußert hat, kann von einer Betriebsveräußerung ausgegangen werden. In den übrigen Fällen liegen nach den vorliegenden Unterlagen lediglich Veräußerungen einzelner Automaten und Kundenstöcke bzw. Standortrechte vor. Die Veräußerung einzelner Automaten samt Standorten stellt aber keine Teilbetriebsveräußerung dar, wenn der Unternehmer mit seinem Automatengeschäft weiterhin tätig bleibt (vgl. *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 24 Tz 77).

Wie bereits ausgeführt, können einzelne Firmenwertfaktoren wie insbesondere der Kundenstock aber auch außerhalb einer Betriebsveräußerung veräußert werden. Es ist daher in allen Fällen die Frage zu prüfen, ob die sog. Standortrechte als Firmenwerte zu beurteilen sind oder nicht.

Zunächst ist zu klären, was beschwerdegegenständlich unter dem verwendeten Begriff „**Standortrecht**“ zu verstehen ist.

Wie bereits zum Sachverhalt ausgeführt, sind damit offensichtlich die Rechte gemeint, die mit dem jeweiligen Standort verbunden sind, wie etwa Rechte aus Verträgen. Dazu wird in einigen Verträgen normiert, dass die Käuferin (die Bf.) in sämtliche Verträge mit dem Kunden der Verkäuferin eintritt (vgl. § 5 der Verträge mit der ***Verkäufer2***, und der ***Verkäufer3***). Die Übertragung dieser Rechte steht freilich unter dem Vorbehalt, dass der Kunde in den Vertragseintritt einwilligt. Eine Garantie für die Einwilligung des Kunden wird von den Verkäufern nicht übernommen (vgl. § 5 der genannten Verträge).

Mit dem Erwerb der „Standortrechte“ wurde somit nur die Möglichkeit erworben, in die Rechtsposition der Verkäufer einzutreten. Sie sind daher keine Mietrechte, wie die steuerliche Vertretung vermeint. Es trifft zwar zu, dass auch Mietrechte bewertungsfähige Wirtschaftsgüter sein und übertragen werden können. Dazu bedarf es aber des Abschlusses eines gültigen Mietvertrages zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer, abgesehen von den Fällen, in denen gesetzliche oder vertragliche Eintrittsrechte zum Tragen kommen (vgl. VwGH 12.1.1993, 88/14/0077).

Im Beschwerdefall machten die Verkäufer mit den einzelnen Verträgen lediglich ihren Platz als Mieter von Standortflächen an den einzelnen Standorten für die Bf. frei. Der Eintritt in einen Mietvertrag setzt aber die Einwilligung der Eigentümer der Standorte als Vermieter der Standortflächen voraus, da der Eintritt in einen Vertrag die Zustimmung aller Vertragsbeteiligten zur Voraussetzung hat. Diese Einwilligung lag aber im Zeitpunkt der Verkäufe der „Standortrechte“ noch nicht vor. Dementsprechend sehen die Kaufverträge auch lediglich die Verpflichtung vor, dass die Verkäufer die Kunden bzw. Drittparteien auffordern, dem Vertragseintritt zuzustimmen. In der einseitigen Übertragung der Vertragsposition des Mieters ohne vorliegende Zustimmung des Vermieters ist aber keine Übertragung eines Mietrechtes zu sehen. Auch wenn in der Folge Mietverhältnisse zwischen der Bf. und den Eigentümern der Automatenstandorte zustande gekommen sind, wirken diese nicht auf die zu beurteilenden Veräußerungsgeschäfte zurück. Denn maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der „Standortrechte“ ist jener der Abschlüsse der Verkaufsgeschäfte zwischen der Bf. und den Vorbetreibern der Standorte.

Mit den „Standortrechten“ wurde auch nicht ein schlichter Standortvorteil abgegolten. Zwar ist die Möglichkeit, einen Getränkeautomaten in einem Betrieb zu übernehmen und weiter zu betreiben, nach dem Wortsinn ohne Zweifel als Standortvorteil anzusehen. Allerdings ist der

Standortvorteil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als selbständiges Wirtschaftsgut zu beurteilen, sondern gehört zum Wert des Grund und Bodens oder des Mietrechts. Die Bf. ist aber nicht Eigentümerin des Standortes und hat nach den vorherigen Ausführungen auch kein Mietrecht erworben, sodass eine Aktivierung auf solche Wirtschaftsgüter ausscheidet. Zudem ist der Standortvorteil nach der Lehre dann Teil des Firmenwerts, wenn er branchenspezifisch ist (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayer/Zorn*, EStG Stand 1.12.2020, § 8 Tz 57). Ein solcher branchenspezifischer Vorteil liegt im Beschwerdefall ohne Zweifel vor, denn für branchenfremde Unternehmer würde eine Ablöse für einen Automatenstandort keinen Sinn machen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist mit der Übertragung der Standortrechte nichts anderes als die Übertragung von Kundenstöcken gemeint.

Zunächst ist festzustellen, dass mit „Kunden“ in den Verträgen und Rechnungen über die Verkaufsgeschäfte die Eigentümer oder Mieter der Grundstücke bzw. Standortrechte, auf denen die Automaten aufgestellt wurden, gemeint sind und nicht die Getränkekonsumenten. Diese Kunden wurden etwa in ihren Betrieben mit den Getränkeautomatenleistungen für ihre Belegschaft versorgt, mit diesen bestanden die Verträge über Art und Dauer der zu erbringenden Leistungen oder über die Aufstellung der Automaten an den Standorten, auch wenn die Einzelgeschäfte über die Getränke oder Snacks dann mit den Konsumenten abgeschlossen wurden.

Die Bf. wurde mit dem Erwerb dieser Kundenstöcke in die Lage versetzt, in die vertragliche Position ihrer Vorgänger einzutreten, d.h. die Automaten an den bestehenden Standorten in Betrieben, Schulen, Krankenhäusern etc. weiter zu betreiben. Das ist nicht anders zu werten als etwa der Verkauf einer Kundenkartei, die ja als gesondert veräußerbarer Firmenwertfaktor gilt (vgl. *VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144*). Wie ganz allgemein beim Erwerb eines Kundenstockes besteht auch im Beschwerdefall der Wert der übernommenen Kundenstöcke darin, näher an potentielle Kunden heranzukommen bzw. in zwischen dem Vorgänger und seinen Kunden - den Standorteigentümern - bestehende Geschäftsbeziehungen einzutreten. Eine Garantie, dass das auch gelingt oder die Kunden auch tatsächlich erhalten bleiben, besteht hier wie ganz allgemein beim Erwerb eines Kundenstammes nicht.

Dass mit den Standortrechten der Kundenstock oder Kundenstamm gemeint ist, zeigt nicht zuletzt auch die Wortwahl in den Verträgen und Rechnungen. So werden etwa mit der Rechnung der ***Verkäufer2***, vom 30.12.2011 der *Verkauf des Kundenstocks des Unternehmens*, mit der Rechnung der ***Verkäufer6***, vom 1.12.2012 die *Übernahme von Füllstoffkunden lt. einer Aufstellung mit Kundendaten*, mit den Rechnungen der Automaten ***Verkäufer7*** vom 30.9.2012 und vom 22.10.2012 die *Ablöse des gesamten Kundenstockes* und mit der Rechnung der Fa. ***Verkäufer9*** die *Ablöse von Operating Kunden* in Rechnung gestellt und ist Gegenstand des Vertrages der Bf. mit ***Verkäufer10***,

der *Kundenstock und Goodwill der Unternehmens einschließlich des damit zusammenhängenden Knowhows* und des Vertrages mit ***Verkäufer12***, der *Kundenstamm gemäß Kundenumsatzliste*.

Bei den übertragenen sog. Standortrechten handelt es sich somit um Kundenstämme. Diese sind Firmenwertfaktoren, auf die die Vorschriften über den Firmenwert anzuwenden sind. Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung zur Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht gehen daher ins Leere.

Der Firmenwert ist ein Differenzwert. Er resultiert aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Kaufpreis und den Werten der einzelnen, übertragenen Vermögensgegenstände. Im Beschwerdefall ist das die Differenz zwischen den Kaufpreisen und den Werten für die übertragenen Automaten samt Zusatzgeräten, Automaten-Ersatzteillager und dem restlichen Füllmaterial. In Höhe dieser Differenz hat die Bf. die Standortrechte aktiviert. Diese Bewertung steht nicht in Streit. Sie sind daher als Firmenwerte zu behandeln.

Firmenwerte sind gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben. Diese Nutzungsdauer von 15 Jahren besteht unabhängig von den tatsächlichen Gegebenheiten (vgl. VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144). Der Einwand der steuerlichen Vertretung, eine Nutzungsdauer von fünfzehn Jahren sei zu lange, weil die Möglichkeit des Betriebes an den Standorten aufgrund der bestehenden Mietverträge befristet und jederzeit kündbar sei, ist daher nicht zielführend. Die Nutzungsdauer bei Firmenwerten ist ein vom Gesetzgeber angenommener Durchschnittswert, der tatsächlich in der Regel in beide Richtungen von diesem Wert abweichen kann und meist auch abweichen wird. Auch beim Erwerb einer Kundenkartei besteht schließlich nie die Sicherheit, dass die Kunden längerfristig erhalten bleiben. Andererseits ist auch nicht davon auszugehen, dass im Beschwerdefall in jedem Fall ein kürzere als die 15-jährige Nutzungsdauer angemessen wäre, da auch die Möglichkeit der Vertragsverlängerung besteht. Zudem hat die steuerliche Vertretung bestätigt, dass die Standorte in den meisten Fällen weit über die idR fünfjährige Vertragslaufzeit hinaus bestehen. Für die Annahme einer siebenjährigen Nutzungsdauer konnte die steuerliche Vertretung auch kein anderes Argument vorbringen, als dass diese in der Vergangenheit mit der Betriebsprüfung vereinbart worden sei. Damit lässt sich aber keine von einer zwingenden gesetzlichen Regelung abweichende Nutzungsdauer begründen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass auch bei einem Firmenwert eine Teilwertabschreibung möglich ist (vgl. *Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG Stand 1.1.2020, § 8 Tz 73). Sollte also tatsächlich in einzelnen Fällen der Weiterbetrieb von Standorten innerhalb der fünfzehn Jahre nicht mehr möglich sein, etwa weil Standorte geschlossen werden oder weil Mietverträge nicht verlängert werden, und damit ein wesentlicher Teil des Kundenstockes wegfallen, kann diesem Umstand durch eine Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden (*Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG Stand 1.1.2020, § 8 Tz 74f.).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Zur entscheidungswesentlichen Frage, wie Ablösezahlungen für Getränkeautomatenstandorte rechtlich einzustufen sind, ob als Zahlungen für Firmenwertfaktoren oder für sonstige selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision ist daher zulässig.

Feldkirch, am 10. Dezember 2021