

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. P und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Prok. B und Mag. A im Beisein der Schriftführerin J in der Beschwerdesache der bf. GmbH, Gd X, G-Straßexx, vertreten durch Dr. H, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Gd Y, W-Straßeyy, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch HR L, vom 16. November 2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 in der Sitzung am 22. Oktober 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Den Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 und 2010 wird im Umfang der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen teilweise stattgegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die entsprechenden Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen vom 4. Oktober 2012 verwiesen.

Darüber hinaus werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungsführerin (ab 1.1.2014: Beschwerdeführerin; in der Folge kurz: Bf.) mit Sitz in X war in den Streitjahren im XYgewerbe tätig. Sie bilanziert nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag zum 31. Mai.

In dem mit 27. Oktober 2011 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2007 bis 2010 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden in hier noch interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen:

**" Tz. 2 Aktivierung Firmenwert**

Mit Kaufvertrag vom 18.9.2008 wurden von der Bf. die gesamten Kundendaten der Fa. ZZ NH OG käuflich erworben. Vertragsstichtag ist der 31.12.2008. Kundendaten sind insbesondere sämtliche Cirrus-Daten (Computer Software samt den gesamten Daten) und xy-Daten betreffend den XY-Kunden der Verkäuferin. Diese Daten umfassen neben dem Namen und der Anschrift der Kunden unter anderem auch die kundenspezifischen Kalkulationen und Bestellungen der Vergangenheit sowie xy-Vorlagen und Beschreibungen. Der Kaufpreis errechnet sich aus dem Umsatz, welchen die Käuferin mit den von den übergebenen Daten umfassten Kunden erzielt. Der Kaufpreis beträgt auf die Dauer von vier Jahren, somit bis einschließlich 2012, 11,5% des Nettofakturenwerts. Von der Bf. werden anhand der erzielten Umsätze aus den erworbenen Kundendaten monatliche Gutschriften an die Fa. ZZ NH OG ausgestellt und als Erlösminderung auf den jeweiligen Erlöskonten in der Buchhaltung erfasst. Da es sich bei den Zahlungen um Provisionszahlungen handelt und diese Aufwendungen für die Bf. darstellen, besteht steuerlich ein Saldierungsverbot mit den Erlösen. Die einzelnen Provisionszahlungen stellen einen Ratenkauf für den Erwerb des Kundenstocks dar. Aufwendungen für den Erwerb eines Kundenstockes sind zu aktivieren und auf eine Laufzeit von 15 Jahren abzuschreiben.

Aufgrund des eben genannten Sachverhaltes kommt es zu folgenden Berichtigungen:

	2009	2010
Provisionen XY-NH 20%	34.457,40	68.257,63
Provisionen XY-NH 10%	16.294,62	38.762,28
Provisionen XY-NH 0%	1.462,86	2.226,76
Gesamtprovisionen XY-NH netto	52.214,88	109.246,67
Aktivierungswert Firmenwert	52.214,88	109.246,67
Mehr Entgelte 20% lt. Prüfung	34.457,40	68.257,63
Mehr Entgelte 10% lt. Prüfung	16.294,62	38.762,28
Mehr Vorsteuern lt. Prüfung	8.520,94	17.527,75

Firmenwert	bisher	lt. BP	Gewinn
Buchwert zum	+ 0,00	+ 0,00	+ 52.214,88
1.6.2008	+ 0,00	+ 52.214,88	+ 0,00
Zugänge 2009	+ 0,00	+ 0,00	- 1.740,50
Abgang 2009	+ 0,00	- 1.740,50	
Absetzung für			
Abnutzung 2009			
Buchwert zum	+ 0,00	+ 50.474,38	+ 50.474,38
31.5.2009	+ 0,00	+ 109.246,67	+ 109.246,67

Zugänge 2010	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Abgang 2010	+ 0,00	- 10.764,10	- 10.764,10
Absetzung für Abnutzung 2010			
Buchwert zum 31.5.2010	+ 0,00	+ 148.956,95	+ 98.482,57

Anlässlich der Schlussbesprechung wurde vom steuerlichen Vertreter der Einwand eingebracht, dass es sich beim oben genannten Sachverhalt um keinen Erwerb eines Firmenwertes, sondern vielmehr um den Erwerb von Daten (firmenwertähnlichen Wirtschaftsgüter) gegen Umsatzbeteiligung handelt. Das Entgelt für die Daten ist aus dem Vertrag nicht genau fixiert und aufgrund dessen sind die geleisteten Provisionszahlungen an die Fa. NH nicht aktivierungspflichtig. Er verweist auf die Rz 2292 EStRI ff und auf die Rz 538 EStRI.

In einer Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen: Der Firmenwert besteht aus den einzelnen Firmenfaktoren, wie etwa dem Kundenstock, den Vertriebsrechten, der innerbetrieblichen Organisation, etc. Dass einzelne dieser Firmenfaktoren, insbesondere der Kundenstock, Gegenstand eines Verkaufes ohne eine Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes sein können, hat der Gerichtshof angenommen. Steuerlich wird davon ausgegangen, dass ein Firmenwert nicht nur bei Übernahme eines Unternehmens erworben werden kann, sondern auch Zahlungen an ein weiterbestehendes Unternehmen, etwa für die Übertragung des Kundenstammes als Firmenwert zu aktivieren sind (siehe VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144, und VwGH 27.1.1998, 94/14/0017).

### **Tz. 3 Außerplanmäßige Abschreibung 2008**

Im Jahr 2008 wurde von der Bf. eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. eine Teilwertabschreibung in Höhe von € 270.318,59 durchgeführt. Die Abschreibung betrifft den Grund und Boden und das Gebäude von der Betriebsliegenschaft im G-Straßexx in Gde X. Nach Auskunft des steuerlichen Vertreters war der Hintergrund der außerplanmäßigen Abschreibung die aufgetretenen Bau- und Planungsmängel aufgrund der Bodenbeschaffenheit. Als Nachweis wurde das Schätzungsgutachten von der Fa. S GmbH, S-Straßezz, GZ, vorgelegt. Aussagen im Gutachten sind von einem Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung ausführlich und stichhaltig zu begründen, sodass sie für jeden sachkundigen Dritten schlüssig nachvollziehbar sind. Nach Durchsicht des Gutachtens wurde festgestellt, dass das Schätzungsgutachten für die Beurteilung der außerplanmäßigen Abschreibung bzw. der Teilwertabschreibung nicht geeignet ist, da die durchgeführten Abschlüsse nicht ausführlich begründet wurden. Bei der Ermittlung des Grundwertes wurde ein Bebauungsabschlag von 30% herangezogen. Da die Liegenschaft bis jetzt sehr gut verbaut ist und kein Platz verschwendet wurde und der Bebauungsabschlag im Gutachten nicht begründet wurde, ist der angesetzte

*Bebauungsabschlag nicht gerechtfertigt. Nach Auskunft des Gesellschafters JS ist in nächster Zeit sogar ein Erweiterungsbau auf diesem Grundstück geplant.*

*Weiters geht aus dem Schätzungsgutachten für die Sachwertermittlung hervor, dass sämtliche Gebäudeteile, wie Bürotrakt, die Halle 1 und die Halle 2 in einem sehr guten Erhaltungszustand sind und das es sich bei den Schäden ausschließlich um die übliche Abnutzung handelt. Als Mängel werden nur die vorgegebenen Grundrisse angeführt. Die angesetzten Entwertungssätze, welche auch nicht ausreichend begründet sind, scheinen ebenfalls zu hoch zu sein. Außerdem widerspricht das Gutachten der Aussage des steuerlichen Vertreters (wie oben erwähnt), warum die Teilwertabschreibung durchgeführt wurde.*

*Weiters wurde im vorliegenden Schätzungsgutachten eine Ertragswertermittlung durchgeführt, die für den vorliegenden Sachverhalt nicht wirklich maßgebend ist. Bei Nichtertragsobjekten, wie in diesem Fall bei der XY, ist der Ertragswert bei der Verkehrswertfindung nur von untergeordneter Bedeutung. Im Punkt 14 des Schätzungsgutachtens wurde vom Sachverständigen S bei der Ermittlung des Verkehrswertes für die Anpassung an die Marktlage ein Abschlag von 20% durchgeführt. Begründung für die Anpassung ist, dass Betriebe derzeit schwer zu verkaufen sind. Da keine Absicht besteht, das Objekt zu veräußern, finden solche Umstände auch keinen Niederschlag in der Ermittlung des Verkehrswertes.*

*Im Punkt 15 des Schätzungsgutachtens wurde vom Sachverständigen S bei der Ermittlung des Verkehrswertes bei Nutzungsänderung ein Abschlag von 25% für verlorenen Bauaufwand durchgeführt. Bei der Nutzung des Objektes durch die Bf. kommt es im Prüfungszeitraum als auch in nächster Zukunft zu keiner Nutzungsänderung. Aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 23.5.2007, 2004/13/0091, kommt Folgendes zu tragen: Bei der Schätzung des Teilwertes von Bauwerken kommt verlorenem Bauaufwand, nämlich Lage und Form des Grundstückes, dem Fehlen von Grundreserven und der Raumaufteilung keine Bedeutung zu. Solche Umstände finden im Sachwert des Gebäudes keinen Niederschlag. Das LBG stellt nach der Judikatur keine taugliche Bewertungsgrundlage für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes dar.*

*Da das Schätzungsgutachten für die geltend gemachte außerplanmäßige Abschreibung nicht anerkannt wird, ist die durchgeführte Teilwertabschreibung nicht gerechtfertigt und es kommt zu folgenden Änderungen:*

<b>Grund und Boden</b>	<b>bisher</b>	<b>lt. BP</b>	<b>Gewinn</b>
<i>Buchwert zum 1.6.2007</i>	+ 384.754,48	+ 384.754,48	+ 0,00
<i>Zugänge 2008</i>	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
<i>Abgang 2008</i>	+ 0,00	+ 0,00	+ 18.754,48
<i>Absetzung für Abnutzung 2008</i>	- 18.754,48	+ 0,00	
<i>Buchwert zum 31.5.2008</i>	+ 366.000,00	+ 384.754,48	+ 18.754,48
<i>Zugänge 2009</i>	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
<i>Abgang 2009</i>	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
<i>Absetzung für Abnutzung 2009</i>	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00

Buchwert zum 31.5.2009	+ 366.000,00	+ 384.754,48	+ 0,00
Zugänge 2010	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Abgang 2010	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Absetzung für Abnutzung 2010	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Buchwert zum 31.5.2010	+ 366.000,00	+ 384.754,48	+ 0,00

<b>Gebäude G-Straßexx</b>	<b>bisher</b>	<b>lt. BP</b>	<b>Gewinn</b>
Buchwert zum 1.6.2007	+ 1.047.044,01	+ 1.047.044,01	+ 0,00
Zugänge 2008	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Absetzung für Abnutzung 2008	- 37.479,90	- 37.479,90	+ 251.564,11
Außerplanmäßige Abschreibung	- 251.564,11	+ 0,00	
Buchwert zum 31.5.2008	+ 758.000,00	+ 1.009.564,11	+ 251.564,11
Zugänge 2009	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Abgang 2009	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Absetzung für Abnutzung 2009	- 28.807,50	- 37.479,90	- 8.672,40
Buchwert zum 31.5.2009	+ 729.192,50	+ 972.084,21	- 8.672,40
Zugänge 2010	+ 2.799,89	+ 2.799,89	+ 0,00
Abgang 2010	+ 0,00	+ 0,00	+ 0,00
Absetzung für Abnutzung 2010	- 28.870,22	- 37.542,62	- 8.672,40
Buchwert zum 31.5.2010	+ 703.122,17	+ 937.341,48	- 8.672,40"

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2010 wieder auf und erließ entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für diese Jahre (jeweils datiert mit 16. November 2011).

In den gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2010 vom 16. November 2011 erhobenen Berufungen vom 30. November 2011 führte die steuerliche Vertretung der Bf., sofern im finanzgerichtlichen Verfahren noch strittig, Nachstehendes aus:

### **"" Firmenwert" (Tz. 2)**

*Der Vertrag vom 18.9.2008 befindet sich in den BP-Akten.*

*Demnach stellt die ZZ NH OG den Betrieb der Sparte " XY " ein, die Bf. erwirbt die Kundendaten (dieser Sparte), wie insbesondere sämtliche Cirrus-Daten und xy-Daten der XY-Kunden der Verkäuferin mit Ausnahme der Daten des BG und des Verlages. Diese Daten umfassen neben dem Namen und der Anschrift des Kunden unter anderem auch die Kundenspezifischen Kalkulationen und Bestellungen der Vergangenheit sowie xy-Vorlagen und Beschreibungen. Zudem erhält die Bf. sämtliche YX-Aufträge des Verlages der Fa. NH zu marktüblichen Bedingungen. Ausdrücklich festgehalten wird, dass darüber hinaus keinerlei andere Aktiven gekauft und keinerlei wie immer geartete Passiven übernommen werden (§ 1). In § 2 findet sich der Vertragsstichtag, der 31.12.2008, sowie eine Übergangsregelung für xy-Aufträge für die Zeit zwischen Vertragsabschluss und dem*

Vertragsstichtag, nämlich eine Verprovisionierung mit 11,5% des Nettofacturenwertes der vermittelten Aufträge. Mit dem gleichen Satz von 11,5% bei identer Berechnung auf die Dauer von 4 Jahren wird der "Kaufpreis" in § 3 bestimmt; hinzu kommen Regelungen ua. zur Aufteilung bei gemeinsamen Kunden, bei hohem Fremdkostenanteil, zur Fälligkeit und zu den Verzugszinsen.

Festgehalten wird, dass nicht einmal der Verlag der Verkäuferin alle xy-Aufträge an die Bf. vermittelt, sondern nur (offset-) xyspezifische von vertragsgegenständlichen Altkunden. Festgehalten wird auch, dass neben den monatlichen Provisionszahlungen (!!, so die Ausdrucksweise der BP) keine Einmalzahlungen geleistet wurden oder werden, die gegenseitigen Rechte und Verbindlichkeiten sich also regelmäßig ausgleichen, und der "Kaufpreis" naturgemäß unbestimmbar ist, Mindest- oder Höchst"preise" sind nicht vereinbart. Der handelsübliche Provisionssatz von 10% - 15% wird nicht überschritten. Für die BP stellen diese Provisionszahlungen einen Ratenkauf für den Erwerb des Kundenstocks dar, der zu aktivieren und auf eine Laufzeit von 15 Jahren abzuschreiben sei.

Dagegen wird eingewendet:

a. Aktivierungsfähigkeit

Der Vertrag umschreibt ein Dauerschuldverhältnis. Bei solchen durch kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen werden die Gewinne laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert und sind daher zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen. Spiegelbildlich zur kontinuierlichen Realisierung der Erträge sind auch die Aufwendungen kontinuierlich während des Laufes des Wj. realisiert (Jakom, EStG, Tz. 186 zu § 4; EStRI Tz. 538, und die dort zitierte Judikatur). Eine Bilanzierung käme erst aufgrund von Vorleistungen in Frage.

Im konkreten Fall werden die wechselseitigen Ansprüche monatlich abgerechnet, Anzahlungen oder Einmalzahlungen nicht geleistet; in wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt trotz des unglücklich gewählten Ausdrucks "Kaufpreis" in dessen § 3 eine schlichte und nach ihrer Ausgestaltung nicht aktivierungsfähige Provisionsvereinbarung vor, wofür auch der vor und nach Vertragsstichtag gleichbleibende %-Satz spricht.

b. "Firmenwert"

Sollte entgegen dem oben Vorgebrachten die Aktivierungsfähigkeit bejaht werden, ist die Beurteilung als Firmenwert (und nicht als firmenwertähnliches Wirtschaftsgut) abzulehnen. In dem im BP-Bericht zitierten VwGH-E vom 21.11.2007, 2004/13/0144, wird der Firmenwert als jener Wert definiert, 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 im Ganzen vermittelt wird. Der Firmenwert bestehe aus den einzelnen Firmenwertfaktoren, wie etwa auch dem Kundenstock. Insbesondere der Kundenstock könne Gegenstand eines Verkaufes ohne Veräußerung des Betriebes oder eines Teilbetriebes sein. Steuerlich werde davon ausgegangen, dass ein Firmenwert nicht nur bei Übernahme eines Unternehmens erworben werden kann, sondern auch Zahlungen an ein weiterbestehendes Unternehmen, etwa für die Übertragung des

Kundenstammes als Firmenwert zu aktivieren seien. Werde sohin der Kundenstock getrennt erworben, seien die Vorschriften über den Firmenwert anzuwenden, darunter auch § 8 Abs. 3 EStG über seine Nutzungsdauer.

So klar diese Überlegungen sind, so wenig anwendbar scheinen sie auf den konkreten Fall zu sein.

Denn "übertragen" und "erworben" wurde eben nicht ein Kundenstamm, Kundenstock, oder eine Kundenkartei, sondern gegen monatliche Provision und unter Zurückbehaltung zweier wesentlicher Umsatzträger die xy-Daten jener Kunden, deren xy-Aufträge auf Maschinen der Verkäuferin nur noch ungenügend abgewickelt werden konnten; dies bei einem vertraglich vereinbarten Konkurrenzverbot von nur 5 Jahren (§ 5 des Vertrages). Diese "Cirrus"-Daten ( xy-Daten , xy-Vorlagen , etc.) ermöglichen eine effiziente, weil automatisierte und individuelle Auftragsabwicklung durch Übernahme der elektronisch abgespeicherten xy-Bestandteile (Schrift, Farbe, Bilder, etc.).

Bei selbst zu akquirierenden oder von der Verkäuferin vermittelten xy-Aufträgen ergeben sich dadurch Kostenvorteile gegenüber Mitkonkurrenten. Ein auf dem betrieblichen Erfolg der Verkäuferin, ihrer Bekanntheit, guten Ruf, ihren Vertriebswegen, der innerbetrieblichen Organisation, der Qualität ihrer Belegschaft, dem Standort oder eben ein auf ihrem "Kundenstock" gründender Vorteil (alles Firmenwertbestandteile; vgl. EStRI Rz. 2289 und die dort zitierte Judikatur) kann nicht erkannt werden.

Es handelt sich bei diesen xy-Daten vielmehr um ein im betrieblichen Gefüge für den Unternehmenswert bedeutsames immaterielles Wirtschaftsgut, das neben dem Firmenwert selbständig bewertbar ist, eben ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut, das einem Wertverzehr unterliegt und damit abschreibbar ist. Die Nutzungsdauer ist mit der Vertragslaufzeit von 4 Jahren, höchstens mit der Dauer des Konkurrenzverbotes von 5 Jahren zu bemessen.

#### **c. Teilwertabschreibung**

Selbst wenn der BP in den Punkten Aktivierungsfähigkeit und Firmenwert iSd § 6 Z. 1 EStG gefolgt würde, schließt das eine Teilwertabschreibung (Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert) nicht aus. Sie ist bei § 5-Ermittlern vielmehr verpflichtend und wäre von Amts wegen zu beachten gewesen.

Der Teilwert beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie in der Marktlage am jeweiligen Stichtag ihren Ausdruck findet. Der Betriebsinhaber wird dabei als fiktiver Verkäufer gesehen. Die durch die xy-Daten "erworbene" Marktchance (der Kostenvorteil bei selbst beschafften oder vermittelten Aufträgen !!) verflüchtigt sich jedoch gerade in dieser stark automatisierten Branche rapide; können neue technische Anforderungen und veränderte Kundenbedürfnisse nicht zeitnah umgesetzt werden, ist der Vorteil dahin (vgl. daher nochmals Laufzeit des Vertrages und das kurz befristete Konkurrenzverbot).

Hier konkret einen nachhaltigen, 15 Jahre währenden Nutzen anzunehmen, ist nicht nachvollziehbar.

Es wäre daher im Weg der Teilwertabschreibung die "Nutzungsdauer" wieder auf 4 bis 5 Jahre zu berichtigen gewesen.

#### **Außerplanmäßige Abschreibung (Tz. 3)**

*Die Sachverhaltsdarstellung der BP ist teilweise aktenwidrig, im Übrigen wird die Verletzung von Verfahrensvorschriften gerügt.*

*Unrichtig ist, dass "in nächster Zeit sogar ein Erweiterungsbau auf diesem Grundstück geplant" ist; richtig ist vielmehr, dass dafür am 19.11.2010 um 673.474,50 € ein angrenzendes Grundstück gekauft wurde.*

*Ausgangspunkt der Überlegungen im Jahr 2008 sind die GoB, und nicht wie im zitierten VwGH-E vom 23.5.2007, 2004/13/0091, für Zwecke der Absetzung für Abnutzung die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.*

*Der Jahresabschluss eines auch den handelsrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung verpflichteten Unternehmers hat eben ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens zu vermitteln. Dazu sind verpflichtend die fortgeschriebenen AK/HK (§ 203 Abs. 1 UGB) mit dem beizulegenden Wert zu vergleichen und bei Abweichungen auf diesen abzuschreiben (§ 204 Abs. 2 UGB). Nichts anderes besagt § 6 Z. 1 und Z. 2 lit. a über den Ansatz des niedrigeren Teilwertes. Der Teilwert wiederum ist schon definitionsgemäß ein fiktiver Verkaufswert, wie er in der Marktlage am jeweiligen Stichtag seinen Ausdruck findet; dass dabei der Ertragswert irrelevant sein soll, ist wohl ein Rechtsirrtum der BP.*

*Zur Teilwertermittlung wurde ein Gutachten des gerichtlich beeideten Bausachverständigen S eingeholt, das Ergebnis des Gutachtens bilanziell umgesetzt. Die auch noch unvollständig zitierte Auskunft des steuerlichen Vertreters ist unerheblich, auch die Auskunft von Frau YX oder Herrn YZ wäre (leider) mit dem gleichen Sachverstand getätigt worden. Weitere im BP-Bericht vorhandene Bedenken sind reine - und wie erwähnt: aktenwidrige - Spekulation. Falls die Prüferin selbst (bau-) "sachkundige Dritte sein sollte, entsprechen ihre Äußerungen is Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit den vorgehaltenen des "echten" Bausachverständigen.*

*Zulässiges Beweismittel bei Zweifeln über den Teilwert wäre die Einvernahme des Sachverständigen als Auskunftsperson gewesen.*

*Diese Einvernahme wird wie schon bei der Schlussbesprechung hiermit ausdrücklich beantragt."*

Nach Einholung einer Stellungnahme der Betriebsprüferin zum gegenständlichen Berufungsvorbringen (vgl. diesbezüglichen Schriftsatz vom 22. März 2012) wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. Oktober 2012 die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2008 als unbegründet ab und gab jenen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2010 insofern teilweise statt, als es die geltend gemachte Gesellschaftsteuer uneingeschränkt zum Abzug zuließ und die Anschaffungskosten des strittigen Firmenwertes in Höhe der bisher in den Wirtschaftsjahren 2009 und 2010 erfolgten Provisionszahlungen mit 420.000,00 € ansetzte [an dieser Stelle wird auf die diesbezüglichen, ausführlichen Überlegungen der Abgabenbehörde in der zusätzlichen Bescheidbegründung (Verf 67) vom 3. Oktober 2012 verwiesen].



Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2012 stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit diese wiederum als unerledigt galten. Gleichzeitig beantrage die Bf. ua. eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung der Bf. im Hinblick auf die noch strittigen Berufungspunkte ergänzend Folgendes vor:

**"" Firmenwert**

*Alle in der Berufung vorgebrachten Einwendungen bleiben aufrecht (insb. zur Aktivierungsfähigkeit).*

*Ergänzend wird vorgebracht:*

*Die in der BVE aufgestellte Gleichung: immaterielles Wirtschaftsgut = Kundenstock = Firmenwert ist unzulässig. Wäre sie zulässig, würden die - von Literatur und Rechtsprechung anerkannten - "firmenwertähnlichen Wirtschaftsgüter" nicht existieren. Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter besitzen - wie hier - eine vom Geschäfts(Firmen)wert unabhängige, d.i. selbständige Verkehrsfähigkeit, sind also eigenständige Wirtschaftsgüter (vgl. dazu Hofians, Unkörperliche Wirtschaftsgüter und Geschäfts(Firmen)wert), Rz. 321 und insb. Rz. 315, in Lang/Schuch/Staringer, Handbuch des Bilanzsteuerrechts), gesondert zu bewerten und abzuschreiben; wie zB auch das Nutzungsrecht am Kundenstamm eines anderen Handelsvertreters (BFH 12.07.2007, X R 5/05; zitiert nach Jakom, EStG, Kommentar 2012, Rz. 52 zu § 8).*

*Selbst wenn der (hier bestrittene) Kauf eines Kundenstocks vorliegen würde, kann das nicht automatisch dem Erwerb eines Firmenwerts gleichgehalten werden.*

*Ein Firmenwert kann nur mit einem Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden, eine davon losgelöste isolierte Disposition ist grundsätzlich nicht möglich. Der Firmenwert kann somit nicht isoliert vom Restbetrieb veräußert oder entnommen werden. Nach dem bereits in der Berufung zitierten VwGH-E vom 21.11.2007, 2004/13/0144, kann aber der Kundenstock als einzelner Firmenwertfaktor Gegenstand eines Verkaufes ohne gleichzeitige (Teil-)Betriebsveräußerung sein. Anzunehmen ist dies nur beim Praxiswert, der - anders als der Firmenwert - auch bloß in einem isoliert übertragbaren Kundenstock bestehen kann. § 8 Abs. 3 EStG ist aber nur anwendbar, wenn der Erwerb des Firmenwertfaktors ob seiner Qualität als wesentliche Grundlage einem Betriebserwerb gleichkommt. Andernfalls wäre die Wirtschaftsgut-Eigenschaft sowie Abnutzbarkeit und Nutzungsdauer des erworbenen Wirtschaftsguts gesondert zu prüfen (Jakom, EStG, Kommentar 2012, Tz. 48 zu § 8, mit der dort zitierten Literatur). Ist der Kundenstock aber nicht nur ein Firmenwert-Faktor, sondern - weil er eben einen konkreten, selbständig bewertbaren Vorteil repräsentiert - ein eigenständiges, vom Firmenwert gelöstes Wirtschaftsgut, ist die steuerliche Konsequenz jedenfalls nicht die gesetzliche Nutzungsdauer des Firmenwerts.*

*Nach § 8 Abs. 4 EStG sind Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung zulässig; dass davon Firmenwerte iSd § 8 Abs. 3 EStG ausgenommen sind (anders als in § 8 Abs. 6 leg. cit.), ist nicht zu erkennen (aA und*

ohne nähere Begründung allerdings EStRI Rz. 3194); die Faktoren hierfür wurden in der Berufung genannt.

Außerdem sei nochmals darauf hingewiesen, dass die in den "Cirrus"-Dateien gespeicherten xy-Daten (Schrift, Farbe, Bilder, etc.) ohne laufende technische Innovation keinen wirtschaftlichen Nutzen bringen. Der Erwerber der Daten würde sich selbst aus dem Markt "hinauspreisen", die Angebote für yx-Erzeugnisse auf veralteten maschinellen Anlagen wären trotz dieser Daten preislich überhöht - genau das Problem, das die "Verkäuferin", die ZZ NH OG, selbst hatte. Für veraltete Daten, die nicht auf neue Maschinen übersetzt werden können, gibt es keinen Markt. MaW ist daher auch der dritte Grund für eine Teilwertabschreibung, gesunkene Wiederbeschaffungskosten, anwendbar.

### **Außerplanmäßige Abschreibung**

Alle in der Berufung vorgebrachten Einwendungen bleiben aufrecht.

Die BVE selbst ist widersprüchlich ("ergibt sich ein Teilwert, der erheblich höher ist als die Bilanzwerte"). Im Übrigen wurde nicht behauptet, das Finanzamt hätte einen Sachverständigen aus dem Bauwesen beiziehen müssen, sondern dass der bereits seitens der Bf. bestellte Sachverständige und Gutachter zu den aufgeworfenen Fragen nicht Stellung beziehen durfte und als Auskunftsperson einvernommen wurde. Dass die "ho. Behörde selbst über die entsprechenden "(Sachverständigen-)Kenntnisse" verfügt, ist aus der BVE nicht abzuleiten.

Es ist nicht einzusehen, was die Behörde daran hindert, ihre Bedenken dem gerichtlich beeideten Bausachverständigen als Gutachtensersteller vorzuhalten; Stipulationen über die eigenen und die mangelnde Qualität der Kenntnisse von (immerhin: sachverständigen) Dritten haben nichts mit freier Beweiswürdigung, Parteiengehör und ordentlichem Verfahren zu tun. ""

Mit Vorlagebericht (Verf 46) vom 9. November 2012 legte das Finanzamt in der Folge die im Spruch genannten Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom **Bundesfinanzgericht** als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In der am 22. Oktober 2015 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

### **Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerden erwogen:**

Wie oben dargelegt, gab die Abgabenbehörde den Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 und 2010 mit Berufungsvorentscheidungen vom 3. Oktober 2012 teilweise statt; ua. folgte die Abgabenbehörde dabei dem Beschwerdebegehren bezüglich Gesellschaftsteuer. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Beurteilung an. Mit Vorlageantrag vom 24. Oktober 2012 anerkannte die Bf. die in Tz. 1 "Fertigungsmaschinen" des BP-Berichtes enthaltenen Feststellungen zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer diverser maschineller Anlagen. Im Hinblick auf die nunmehr noch strittigen Beschwerdepunkte ist Folgendes zu sagen:

### **1) Aktivierung Firmenwert:**

Streit besteht diesbezüglich darüber, ob - wie von der belangten Behörde vertreten wird - Provisionszahlungen der Bf. als Ratenkauf bzw. Anschaffungskosten für den Erwerb des Kundenstockes der XY ZZ NH OG, Ge E, K-Straßeyx, zu qualifizieren und als Firmenwert mit einer Abschreibungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben sind oder ob diese - wie seitens der Bf. vertreten wird - nicht aktivierungsfähig und damit sofort erlösmindernd als (laufende) Betriebsausgaben abzuziehen sind bzw. - in eventu - bei angenommener Aktivierungsfähigkeit, ob es sich bei den übertragenen Kundendaten um ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut handelt, welches auf die Vertragslaufzeit von vier bzw. fünf Jahren abzuschreiben ist.

Für den Fall eines zu aktivierenden Firmenwertes stellt sich weiters die Frage, ob eine Teilwertabschreibung zu berücksichtigen ist, zumal - wie von Seiten der Bf. vorgebracht wird - sich die durch die xy-Daten erworbene Marktchance auf Grund der stark automatisierten Branche rapide verflüchtigt und auf Grund der Laufzeit des Vertrages sowie des kurz befristeten Konkurrenzverbotes ein 15-jähriger Nutzen nicht anzunehmen sei, sodass im Wege der Teilwertabschreibung die Nutzungsdauer wieder auf vier bis fünf Jahre zu berichtigen sei.

Folgender entscheidungswesentlicher (und im konkreten Fall unbestrittener) **Sachverhalt** wird festgestellt:

Die Bf. (Käuferin) hat auf Grundlage eines am 18. September 2008 abgeschlossenen Kaufvertrages mit Übergabestichtag 31. Dezember 2008 Kundendaten des xy-Betriebes (insbesondere Cirrus-Daten und xy-Daten betreffend die XY-Kunden; ausgenommen sind die Daten des BG und des Verlages; die Daten umfassen neben dem Namen und der Anschrift der Kunden ua. auch die kundenspezifischen Kalkulationen und Bestellungen der Vergangenheit sowie xy-Vorlagen und Beschreibungen) sowie sämtliche YX-Aufträge des Verlages der in Liquidation befindlichen und ihren Betrieb einstellenden ZZ NH OG (Verkäuferin) exklusiv (Geheimhaltungspflicht; Konkurrenzverbot für fünf Jahre) erworben; dabei wurde ausdrücklich festgehalten, dass mit Ausnahme des geschilderten Vertragsgegenstandes keinerlei Aktiven der Verkäuferin gekauft werden und keinerlei wie immer geartete Passiven übernommen werden.

Der Kaufpreis errechnet sich aus dem Umsatz, welchen die Käuferin mit den von den übergebenen Daten umfassten Kunden erzielt; er beträgt auf die Dauer von vier Jahren 11,5% des Nettofakturenwertes (für Umsätze mit gemeinsamen Kunden wird ein spezieller

Aufteilungsschlüssel vereinbart); in gleicher Höhe (11,5% des Nettofacturenwertes) bezahlt die Bf. für die bis 31. Dezember 2008 vermittelten Aufträge monatlich eine Provision.

In **rechtlicher** Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

Beim Firmenwert handelt es sich um ein einheitlich zu bewertendes unkörperliches Wirtschaftsgut. Der Firmenwert ist grundsätzlich jener Wert eines Betriebes, 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 im Ganzen vermittelt wird (vgl. zB VwGH 29.1.1974, 1945/73; VwGH 13.10.1999, 96/13/0040; VwGH 29.2.2006, 2001/14/0221). Er besteht aus einzelnen Firmenwertfaktoren, wie etwa dem Kundenstock, dem guten Ruf des Unternehmens, dem Bekanntheitsgrad, den Vertriebsrechten, den guten Geschäftsbeziehungen, den Lieferantenkontakten, der Qualität der Mitarbeiter, der innerbetrieblichen Organisation, Wettbewerbsverboten, Marktpositionen, usw. (vgl. VwGH 27.2.2008, 2004/13/0148; siehe auch Jakom/Marschner EStG, 2015, § 4 Rz 173; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 8 Rz 47).

Der Firmenwert ist nur aktivierbar, wenn er entgeltlich erworben wurde (derivativer Firmenwert; siehe § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988). Der Firmenwert kommt zum Ansatz, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva übersteigt (vgl. VwGH 27.2.2008, 2004/13/0148). Der Aktivierung muss daher ein entgeltlicher Erwerb gegen eine angemessene Gegenleistung vorangegangen sein.

Der Firmenwert tritt grundsätzlich bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes in Erscheinung. Damit ist jedoch ein getrennter Erwerb einzelner Firmenwertfaktoren nicht ausgeschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu mit Erkenntnis vom 21. November 2007, 2004/13/0144, Folgendes festgestellt:

*"Dass einzelne dieser Firmenwertfaktoren, insbesondere der Kundenstock, Gegenstand eines Verkaufes ohne eine Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes sein können, hat der Gerichtshof in seinen Erkenntnissen etwa vom 31. März 2003, 98/14/0128, und vom 24. Mai 2007, 2004/15/0033, sowie in seinem die Umsatzsteuer betreffenden Erkenntnis vom 29. März 2007, 2004/15/0017, angenommen.*

*Steuerlich wird davon ausgegangen, dass ein Firmenwert nicht nur bei Übernahme eines Unternehmens erworben werden kann, sondern auch Zahlungen an ein weiterbestehendes Unternehmen, etwa für die Übertragung des Kundenstammes, für den Erwerb einer Konzession, usw. als Firmenwert zu aktivieren sind (vgl. etwa Ruppe, Immaterielle Wirtschaftsgüter, speziell Firmenwert, nach der Steuerreform, in GesRZ 1988, 186 ff, insbesondere 190).*

*Werden sohin der Kundenstock oder andere Firmenwertfaktoren getrennt erworben, sind auf sie die Vorschriften über den Firmenwert anzuwenden (vgl. Doralt, EStG I<sup>6</sup> Tz 48 zu § 8, sowie Hofians, Unkörperliche Wirtschaftsgüter und Geschäfts(Firmen)wert, in Lang/Schuch/Steininger, Handbuch des Bilanzsteuerrechts, 345)."*

Bei den firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern, wie beispielsweise bestimmten Konzessionen und anderen Gewerbeberechtigungen, Markenrechten, Firmennamen, Domainnamen und -adressen, ist von Fall zu Fall zu prüfen, ob sie mit dem Firmenwert ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden und daher gemeinsam mit diesem abzuschreiben sind oder ob sie selbständige Wirtschaftsgüter sind; diesfalls ist zu prüfen, ob sie überhaupt abnutzbar sind (vgl. Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 8 Tz 48/1).

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Der Senat gelangte in Anbetracht der oben dargelegten Sachlage und auf Grund der eindeutigen Formulierung im gegenständlichen Kaufvertrag beweiswürdigend zum Ergebnis und schließt sich damit den Überlegungen der Abgabenbehörde in den Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen (zusätzliche Bescheidbegründung vom 3.10.2012) an, dass die übertragenen Kundendaten des xy-Betriebes (Namen und der Anschrift der Kunden ua. auch die kundenspezifischen Kalkulationen und Bestellungen der Vergangenheit sowie xy-Vorlagen und Beschreibungen) sowie sämtliche YX-Aufträge des Verlages als firmenwertbildend anzusehen sind. Die Bf. hat damit nicht, wie von der steuerlichen Vertretung eingewendet, nur "xy-Daten" erworben, sondern den Kundenstock (mit den im Vertrag angeführten Ausnahmen) samt den erforderlichen Daten, der zweifelsfrei einen selbständig bewertbaren Firmenwertfaktor darstellt, für den - entsprechend der oben zitierten klaren VwGH-Rechtsprechung - die Vorschriften über den Firmenwert zur Anwendung kommen (vgl. Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 8 Tz 48; siehe dazu auch die diesbezügliche Verwaltungspraxis, EStR 2000, Rz 2291).

§ 6 Z 1 EStG 1988 normiert ua.:

*"Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen."*

§ 8 Abs. 3 leg. cit. lautet wie folgt:

*"Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben sind gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen."*

Bei § 8 Abs. 3 EStG 1988 handelt es sich um eine *zwingende* Norm; sie ist unabhängig von den tatsächlichen Gegebenheiten. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer berechtigt nicht zu einer höheren AfA (vgl. VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144; vgl. Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 8 Tz 47; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 8 Rz 50).

Eine Teilwertabschreibung des Firmenwertes ist nicht ausgeschlossen; die (zwingende) Verteilung auf 15 Jahre lässt die Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert zu, doch darf damit diese Verteilungspflicht nicht unterlaufen werden. Das Argument einer kürzeren Nutzungsdauer wird dafür nicht reichen, es müssen andere Gründe vorliegen. Solche Gründe für eine Teilwertabschreibung sind etwa der Wegfall eines wesentlichen Teiles des Kundenstockes oder ein erheblicher Umsatzrückgang; dies gilt entsprechend der Einheitstheorie allerdings immer nur dann, wenn auch die Gesamrentabilität des Unternehmens gesunken ist (vgl. dazu Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 8 Tz 50; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 8 Rz 50).

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes dartun kann (vgl. VwGH 27.9.1995, 92/13/0310). Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 19.5.2005, 2001/15/0041, VwGH 28.2.2007, 2004/13/0019).

Von einer derartigen Nachweisführung von konkreten Gründen für eine Teilwertabschreibung - gerade hinsichtlich der Beschwerdejahre - kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein, gleiches würde im Übrigen auch im Hinblick auf eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gelten (bei gesetzlich vorgegebener Nutzungsdauer wird eine AfA nicht für zulässig gehalten; vgl. dazu Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 8 Rz 62; EStR 2000, Rz 3194).

In diesem Sinne war auch mit dem Vorbringen von Seiten der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach aus der Konkursmasse der HF XY GmbH Kundendaten um 5.000,00 € gekauft worden seien und daraus geschlossen werden könne, dass die erworbenen (hier strittigen) Daten nicht werthaltig seien, nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass der Senat allein den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt zu würdigen hatte, war dieses Vorbringen auch nicht geeignet, ein Absinken des Teilwertes des erworbenen Kundenstockes der ZZ NH OG in den Beschwerdejahren konkret dartun.

Aus den dargelegten Gründen erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt dem Grunde nach als unbegründet. Die durch die Abgabenbehörde vorgenommene Korrektur (Aktivierung der gegenständlichen Zahlungen und Abschreibung auf den vom Gesetzgeber vorgesehenen fünfzehnjährigen Zeitraum) kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Der Senat schließt sich im Übrigen den von der Abgabenbehörde in diesem Zusammenhang vorgenommenen (unbestrittenen) Änderungen (Ansatz der Anschaffungskosten des Firmenwertes mit 420.000,00 €) an.

## **2) Außerplanmäßige Abschreibung:**

Streit besteht diesbezüglich über den Ansatz einer außerplanmäßigen Abschreibung bzw. einer Teilwertabschreibung auf die Betriebsliegenschaft im Wirtschaftsjahr 2008 in Höhe von 270.318,59 € (Grund und Boden: 18.754,48 €; Gebäude: 251.564,11 €) als Betriebsausgabe.

Lt. Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. lagen dieser geltend gemachten außerplanmäßigen Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung auf Grund der Bodenbeschaffenheit aufgetretene Bau- und Planungsmängel zu Grunde (vgl. entsprechende E-Mail vom 27.7.2011).

Als Nachweis dafür legte die Bf. im Zuge der oben bezeichneten Betriebsprüfung ein Gutachten der S GmbH vom 11. September 2008 vor, mit welchem der gerichtlich beeidete Bausachverständige den Verkehrswert (bei Betriebsfortführung) der in Rede stehende Betriebsliegenschaft (Gde X, G-Straßexx) zum 10. September 2008 mit 1,124.000,00 € schätzte; diesen Verkehrswert ermittelte der Gutachter durch die Bildung des arithmetischen Mittels aus Sachwert (1,564.970,14 €) und Ertragswert (1,246.000,00 €) und die Vornahme eines ca. 20%igen Abschlages (281.485,07 €) unter dem Titel "Anpassung Marktlage" mit dem Hinweis, dass Betriebe derzeit schwer zu verkaufen seien. Den Grundstückswert iHv 366.000,00 € ermittelte er ausgehend von einem Grundpreis iHv 170,00 €/m<sup>2</sup> sowie einer Grundstücksfläche lt. Grundbuch von 3.077 m<sup>2</sup> und unter Abzug eines Bebauungsabschlages von 30% (156.927,00 €).

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 sind abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 leg. cit., anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 6 Z 2 leg. cit. ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Der Teilwert ist nach § 6 Z 1 leg. cit. jener objektive Wert, den der Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortsetzt.

Eine Teilwertabschreibung ist der Ansatz des unter die Anschaffungskosten abzüglich AfA gefallen Teilwertes. Ausschlaggebend ist nur jener Wert, wie er sich zum jeweiligen Bilanzstichtag darstellt, sodass unterjährige Wertänderungen nicht maßgeblich sind. Die Teilwertabschreibung kann nur in jenem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist (Nachholverbot einer Teilwertabschreibung;

vgl. VwGH 13.12.1995, 92/13/0081). Die Entwertung muss zudem offenkundig, erheblich und (voraussichtlich) dauernd sein (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rz 39; Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tzen 167 f).

Eine Teilwertabschreibung ist damit nur dann zulässig, wenn Sach- und Ertragswert des Grund und Bodens samt Gebäude unter dem Buchwert liegen. Bei Beurteilung des Teilwertes eines Gebäudes wendet die Judikatur die sogenannte Einheitstheorie an.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will bzw. muss, hat - wie bereits oben ausgeführt - die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, wobei der Nachweis oder die Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich ist, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll (vgl. zB VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; siehe auch Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 137 sowie Tz 168).

Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwerts eines Wirtschaftsguts ist der Rechtsprechung und dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. VwGH 24.9.2008, 2008/15/0066).

Bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens besteht im Übrigen die Vermutung, dass die um die AfA verminderten Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen. Je kürzer der Abstand zwischen Anschaffung und Bilanzstichtag ist, umso stärker besteht die Vermutung der Übereinstimmung und umso höher sind die Anforderungen an den Nachweis der Minderung des Teilwerts (vgl. VwGH 10.9.1998, 93/15/0051).

Gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) zulässig. Die AfaA kommt bei allen Einkunftsarten zur Anwendung (vgl. Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 8 Tz 55).

Die außergewöhnliche Abschreibung trägt einer Abnutzung Rechnung, die außerhalb eines gleichmäßigen Abnutzungsverlaufs stattfindet. Das Außergewöhnliche an dieser Abnutzung ist, dass es sich um eine sprunghafte Abnutzung handelt. Dieser Umstand ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl. Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 8 Tz 53). Sie stellt eine Ergänzung zur normalen AfA dar. Die außergewöhnliche Abnutzung muss geeignet sein, zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer zu führen (die Teilwertabschreibung setzt im Übrigen eine Beeinträchtigung im Bereich der Wertsphäre voraus).

Die Nachholung der AfaA ist nicht zulässig; die AfaA kann nur in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Gründe für die AfaA - nämlich die außergewöhnliche Abnutzung - eingetreten sind bzw. hätten auffallen müssen (Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 8 Tz 57).

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO).



Sachverständigengutachten unterliegen wie jedes andere Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht. Derartige unschlüssige Gutachten müssen unberücksichtigt bleiben. Allerdings steht es der Abgabenbehörde frei, nur die schlüssigen Teile eines Gutachtens oder die darin enthaltenen Sachverhaltselemente zu berücksichtigen.

Die Abgabenbehörde ist prinzipiell befugt, ihr Fachwissen zu verwerten. Nur dann, wenn ihre eigenen Kenntnisse und Erfahrungen nicht ausreichen, wäre ein Sachverständiger heranzuziehen (vgl. VwGH 25.10.1995, 93/15/0119).

Vorweg ist berücksichtigen, dass von Seiten der Bf. in keiner Weise jene Sachverhalte nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurden, auf Grund welcher die geltend gemachte Teilwertabschreibung bzw. außerplanmäßige Abschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für das Wirtschaftsjahr 2008 zu berücksichtigen sein soll. Auch dem vorgelegten Gutachten sind diesbezügliche Feststellungen nicht zu entnehmen. Weiters ist die beweispflichtige Bf. auch einen Nachweis für die Dauerhaftigkeit der behaupteten Entwertung schuldig geblieben; beim strittigen Abschlag "Anpassung Marktlage" führt der Sachverständige vielmehr aus, dass Betriebe *"derzeit"* schwer zu verkaufen seien.

Das zum Nachweis der geltend gemachten Teilwertabschreibung bzw. außerplanmäßigen Abschreibung vorgelegte Schätzungsgutachten war außerdem aus folgenden Überlegungen nicht geeignet, einen entsprechenden Beweis für die behauptete Entwertung bzw. außergewöhnliche Abnutzung der gegenständlichen Betriebsliegenschaft zu erbringen:

Im Hinblick auf den vom Gutachter angesetzten **Grundstückswert** ist zu sagen, dass sich der Sachverständige einerseits auf das Vergleichswertverfahren (Vergleich mit Kaufpreisen vergleichbarer Grundstücke) stützt (vgl. Pkt. 8.1 des Gutachtens), andererseits aber keine entsprechenden Vergleichspreise und vergleichbaren Grundstücke aufzeigt, aus denen eine zuverlässige Wertableitung des gegenständlichen Grundpreises möglich ist. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass dem im Jahr 2010 erfolgten Kauf von an die gegenständliche Betriebsliegenschaft angrenzenden Grundstücken (EZ xyz , GSt-Nren. xxyyzz , G-Straßexxx ) durch die Bf. ein Grundpreis von 180,00 €/m<sup>2</sup> bei einer Gesamtfläche von 3.615 m<sup>2</sup> zugrunde lag und entsprechend dem Preisspiegel der VlbG. Sparkassen die Preise von zur Betriebsansiedlung geeigneten Grundstücken in den Jahren 2008 bis 2010 im Wesentlichen unverändert blieben; im Übrigen wäre betreffend die gegenständliche, voll erschlossene Betriebsliegenschaft - gerade auch angesichts der optimalen Verkehrsanbindung (Autobahnauffahrt in unmittelbarer Nähe) - von einem sehr guten Nutzungswert iS des genannten Preisspiegels auszugehen und läge damit ein zu schätzender Grundpreis wohl am oberen Ende der vom Gutachter angeführten Bandbreite.

Zum vorgenommenen 30%igen **Bebauungsabschlag** ist zu sagen, dass das Gutachten diesbezüglich - wie von der Abgabenbehörde richtig ausgeführt - eine schlüssige, nachvollziehbare Begründung dem Grunde und der Höhe nach vermissen lässt.

Außerdem ist diesbezüglich Folgendes zu berücksichtigen:

Während einige Experten die Auffassung vertreten, dass der Umstand der Bebauung bei der Bewertung des Grund und Bodens unberücksichtigt bleiben soll und damit der Bodenwert eines bebauten Grundstückes so zu behandeln sei, als ob dieses unbebaut wäre, vertreten wiederum andere, dass eine vom Maß der zulässigen baulichen Nutzung abweichende tatsächliche Bebauung unter bestimmten Voraussetzungen den Bodenwert durchaus beeinflussen kann bzw. dass der Boden als solcher eine eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit bietet, wenn er bereits bebaut ist. In diesem Fall sind die Art und das Ausmaß der Bebauung bereits vorgegeben, was den Entscheidungsspielraum des Erwerbers hinsichtlich der Bebauungsmöglichkeiten deutlich einschränkt. Der Umstand, dass ein Grundstück bebaut ist, kann aber für sich genommen noch nicht zu einem Abschlag vom Wert des fiktiv unbebauten Grundstückes führen. Es ist somit zu beachten, ob die tatsächliche Bebauung vom Maß der baurechtlich zulässigen Bebauung abweicht bzw. ob die Einschränkungen, die sich aus der vorhandenen Bebauung ergeben, für den potentiellen Erwerber tatsächlich ins Gewicht fallen. Lediglich dann, wenn eine Neubebauung zu einem nach Zweck und Umfang wesentlich anderen Bauwerk führen würde, müsste ein entsprechender Abschlag vorgenommen werden. Eine bauliche Minderausnutzung wirkt sich zudem nicht auf den Bodenwert aus, wenn das Maß der zulässigen baulichen Nutzung durch Aufstockung oder Anbau ausgeschöpft werden kann. Es ist daher davon auszugehen, dass ein Bebauungsabschlag im Falle neu errichteter Gebäude nicht vorgenommen werden sollte, wenn eine bauliche Minderausnutzung entweder gar nicht gegeben ist oder aber jederzeit behoben werden kann. Dabei sollte aber eine zeitlich länger zurückliegende Gebäudeerrichtung nicht von vorneherein als unwirtschaftlich angesehen werden, weil auch frühere Generationen durchaus auf Wirtschaftlichkeit bedacht waren. Die Wertminderung richtet sich nach dem Minderertrag und der Restnutzungsdauer des Gebäudes (vgl. dazu ausführlich Kranewitter<sup>6</sup>, Liegenschaftsbewertung, Seiten 55 ff; Pröll, "Bebauungsabschlag" bei Grundstücken, in: UFSaktuell 2007/2, Seiten 44 ff, und die dort zitierte Literatur).

Abgesehen davon, dass - wie oben dargelegt - durchaus auch die Meinung vertreten werden könnte, dass der Grund und Boden unabhängig von einer vorhandenen Bebauung oder Nichtbebauung bewertet werden kann, und die übliche Bandbreite für Bebauungsabschläge im Übrigen von 10% bis 25% [nach Kranewitter<sup>6</sup>, a.a.O., Seite 56, wären bei gewerblich und industriell genutzten Liegenschaften 15 bis 20% (+/-) üblich] reicht, kann betreffend die in Rede stehende, als Baufläche-Mischgebiet (in diesen Gebieten können neben Wohngebäuden auch gewerbliche Bauten und Geschäfte errichtet werden) gewidmete Liegenschaft auch keine Minderausnutzung festgestellt werden, zumal die gegenständliche Bebauung - gerade auch auf Grund des erfolgten Zubaus (die neu errichtete, 2012 bezogene Produktionshalle liegt teilweise auch auf der in Rede stehenden Betriebsliegenschaft, G-Straßexx ) - den derzeitigen Anforderungen gerecht

wird und das Maß der zulässigen baulichen Nutzung wohl auch durch entsprechende Aufstockungen oder weitere Zubauten ausgeschöpft werden könnte. Es ist damit nicht erkennbar, dass sich die gegenständliche, für den in Rede stehende Betrieb errichtete Bebauung - gerade im Hinblick auf Alter (Baujahr: Büro, Halle 1: 1998, Halle 2: 2005 bei lt. Gutachten sehr gutem Erhaltungszustand und üblicher Abnutzung der Gebäude) und Ausmaß der Gebäude (das Grundstück ist sehr gut durch Gebäude und Außenanlagen verbaut) - negativ auf den in Rede stehenden Bodenwert auswirkt.

In diesem Zusammenhang ist abschließend auch zu berücksichtigen, dass der Gutachter bereits bei der Ermittlung des Sachwertes entsprechende (im Übrigen nicht näher begründete) Entwertungsabschläge wegen des vorgegebenen Grundrisses vorgenommen hat.

Dem strittigen Abschlag **"Anpassung Marktlage"** (derzeitige, schwere Verkäuflichkeit von Betrieben) fehlt ebenfalls eine schlüssige, nachvollziehbare Begründung dem Grunde und der Höhe nach, was nur durch eine belegbare Analyse des Liegenschaftsmarktes geschehen könnte. Es bleibt letztlich gänzlich offen, wie der in Rede stehende prozentuelle Abschlag ermittelt wurde und welche Erfahrungswerte diesem Abschlag zu Grunde liegen. Außerdem ist diesbezüglich auch zu bedenken, dass idR gerade die Einbeziehung des Ertragswertes und damit die Verwendung von aus Marktdaten abgeleiteten Parametern in die Verkehrswertermittlung zu marktgerechten und aussagefähigen Verkehrswerten führt und damit kaum eine entsprechende Marktanpassung notwendig sein dürfte. Schon aus dem Marktbezug der Kapitalisierungszinssätze ergibt sich, dass diese ua. die Funktion von Marktanpassungsfaktoren übernehmen und somit für eine entsprechende Marktnähe des Verfahrensergebnisses sorgen. Abgesehen davon erachtet der Senat diesen mit schwerer Verkäuflichkeit begründeten Abschlag zur Anpassung an die Marktlage als nicht sachgerecht, zumal bei Findung des Teilwertes - wie oben dargelegt - gerade von der Fortführung des Betriebes ausgegangen wird bzw. Grundlage der Teilwertermittlung eben die Zusammengehörigkeit mit dem Betrieb ist.

Im Hinblick auf das im Zuge der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, wonach die an die Betriebsliegenschaft angrenzenden Betriebsgrundstücke in die Landesgrünzone fielen und damit eine Betriebserweiterung erschwert sei, ist zu sagen, dass die Standortfrage und damit auch der Verkehrswert durchaus auch durch die Möglichkeit, die vorhandene Betriebsgrundstücksfläche bei Bedarf durch Zukäufe zu erweitern, beeinflusst wird, allerdings wurde in diesem Zusammenhang weder eine Entwertung der Betriebsliegenschaft konkret nachgewiesen (jedenfalls der Höhe nach) noch zweifelsfrei jene Sachverhalte dargelegt, auf Grund derer eine dadurch bedingte Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für das beschwerdegegenständliche Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll. Abgesehen davon, dass der Umstand einer erschwerten Betriebserweiterung gerade auch durch die Einbeziehung des Ertragswertes in die Verkehrswertermittlung Eingang findet, war diesbezüglich außerdem zu berücksichtigen, dass die Bf. im Jahr 2010 ein an die

gegenständliche Betriebsliegenschaft angrenzendes Grundstück (EZ xyz , GSt-Nren. xxyyzz , G-Straßexxx ) mit einer Gesamtfläche von 3.615 m<sup>2</sup> zugekauft und in der Folge eine neue Produktionshalle errichtet hat. Im Übrigen hat auch der Sachverständige im in Rede stehenden Gutachten zum Stichtag 10. September 2008 keinen diesbezüglichen Abschlag vorgenommen.

Abschließend sei noch erwähnt, dass der Sachverständige seinem Gutachten ausdrücklich das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) zu Grunde legt (vgl. Pkt. 8); er geht dabei offensichtlich von der Anwendbarkeit des LBG aus. Schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 1 LBG ist allerdings klar ableitbar, dass eine Anwendbarkeit für steuerliche Zwecke nicht erfolgen kann, was auch vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach bestätigt wurde (vgl. zB VwGH 8.6.1994, 92/13/0154; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Im Übrigen war auch zu berücksichtigen, dass sich der Liegenschaftswert im Sachwertverfahren neben dem Bodenwert und dem Bauwert der Gebäude grundsätzlich auch aus dem Bauwert der Außenanlagen zusammensetzt. Einen diesbezüglichen (getrennt zu ermittelnden) Wert lässt das gegenständliche Gutachten jedoch vermissen.

Das in Rede stehende Gutachten ist daher nach Ansicht des Senates mit wesentlichen Mängeln behaftet und damit als Beweismittel für die geltend gemachte Teilwertabschreibung bzw. außerplanmäßige Abschreibung nicht geeignet. An dieser Stelle sei auch erwähnt, dass auch Anschaffungsnebenkosten in die Teilwertermittlung miteinzubeziehen wären.

Die steuerliche Vertretung der Bf. schloss ihre Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz sowie im Vorlageantrag jeweils mit dem Antrag ab, den Sachverständigen zu den Bedenken der Abgabenbehörde als Auskunftsperson einzuvernehmen. Der Senat kommt diesem Antrag ebenfalls nicht nach, zumal es an der Bf. ob ihrer Nachweispflicht bzw. Beweislast hinsichtlich der von ihr geltend gemachten außerplanmäßigen Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung gelegen gewesen wäre, einerseits einen Nachweis dafür zu erbringen, weshalb die geltend gemachte Teilwertabschreibung bzw. außerplanmäßige Abschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für das Wirtschaftsjahr 2008 zu berücksichtigen sein soll. Auch dem vorgelegten Gutachten sind diesbezügliche Feststellungen nicht zu entnehmen. Andererseits ist die beweispflichtige Bf. auch einen Nachweis für die Dauerhaftigkeit der behaupteten Entwertung schuldig geblieben. Im Übrigen war in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die Bf. trotz ihrer Nachweispflicht auch nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, den von Seiten der Abgabenbehörde mehrfach aufgezeigten Mängeln des vorliegenden Gutachtens - an dieser Stelle wird auch auf die Vorhaltewirkung der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung verwiesen - durch entsprechende Ergänzungen (durch den Sachverständigen) entgegenzutreten. Abschließend wird an dieser Stelle auch auf die entsprechenden Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung (zusätzliche Bescheidbegründung)

vom 3. Oktober 2012 verwiesen, wonach es im konkreten Beschwerdefall keines Sachverständigenbeweises bedarf.

Aus den dargelegten Gründen sowie in Anbetracht des Umstandes, dass bei Wirtschaftsgütern des (abnutzbaren) Anlagevermögens die Vermutung besteht, dass die (um die AfA verminderten) Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen (von der Rechtsprechung entwickelte Bewertungshilfe), und außerdem - wie von der Abgabenbehörde richtig ausgeführt wurde - auf Grund der vom betrieblichen Zusammenhang ausgehenden Wertsteigerung der Teilwert beim Anlagevermögen meist erheblich höher als der Einzelverkaufspreis ist und selbst im ungünstigsten Fall nicht darunter liegt (vgl. dazu auch Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rzen 41 und 38), war das diesbezügliche Beschwerdebegehren daher als unbegründet abzuweisen.

### **3) Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Oktober 2015