

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, Stelzhamerstraße 1a, 4400 Steyr, über die Beschwerde vom 31.03.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel zu ErfNr. xxx vom 16.03.2011 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 die Grunderwerbsteuer in Höhe von 18.972,79 Euro (EUR 542.079,80 x 3,5 %) festgesetzt wird. Das Mehrbegehren wird abgewiesen .

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteienvorbringen

Mit Kaufvertrag vom 20.08.2009 erwarb die B. Gebäudereinigung GmbH (Beschwerdeführerin) den gesamten Gebäudereinigungsbetrieb des nicht protokollierten Einzelunternehmens B. von Herrn G B..

Die relevanten Bestimmungen aus dem Unternehmenskaufvertrag lauten:

"...

I. Präambel

... 1.2. Mit Stichtag 01.08.2009 hat die B. Gebäudereinigung GmbH, deren 100 %-iger Gesellschafter und allein vertretungsbefugten Geschäftsführer Herr Ü B. ist, den gesamten Betrieb der Gebäude- und Fassadenreinigung übernommen.

II. Kaufgegenstand

... 2.1. Gemäß den Bedingungen und Bestimmungen dieses Vertrages verkauft der Verkäufer und übergibt an die Käuferin, die Käuferin kauft und übernimmt von dem Verkäufer den gesamten Betrieb des Einzelunternehmens G B. (im Folgenden kurz "Betrieb" genannt).

2.2. Der in Pkt. 2.1. genannte kaufgegenständliche Betrieb besteht aus diesem Betrieb gewidmeten und zugeordneten Gütern der technischen und kaufmännischen Betriebseinrichtung samt allem Zubehör und Zugehör (laut Anlagenverzeichnis) und allen Waren, samt Grund und Boden wie in Pkt. 2.3. näher bezeichnet.

2.4. Die Käuferin übernimmt von dem Verkäufer weiters sämtliche mit diesem Betrieb verbundene Rechte und Ansprüche, insbesondere Forderungen, sowie Verpflichtungen welcher Art immer, insbesondere Verbindlichkeiten; ebenso den mit diesem Betrieb verbundenen Kundenstock.

2.5. Insgesamt wird damit das gesamte Unternehmen des Verkäufers von der Käuferin erworben. Alle dem Verkäufer gehörenden und den kaufgegenständlichen Betrieb dienenden immateriellen Gegenstände gelten als mitverkauft.

III. Kaufpreis, Fälligkeit

3.1. Der Kaufpreis für den gesamten Kaufgegenstand gemäß Punkt II beträgt EUR 40.000,00 (zzgl. allfälliger Umsatzsteuer) und wurde von den Vertragsteilen - insbesondere angesichts der Verpflichtung der Käuferin zur Übernahme der mit dem Kaufgegenstand verbundenen Verbindlichkeiten - als angemessen vereinbart.

..."

Mit Bescheid vom 19.01.2011 wurde gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 die Grunderwerbsteuer iHv EUR 20.897,87 festgesetzt (EUR 597.081,96 x 3,5 %). In der Begründung führte die belangte Behörde die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Gegenleistung) an:

"Die gesamte Gegenleistung, bestehend aus den betrieblichen (echten) Schulden und dem Kaufpreis beträgt gesamt € 845.887,02.

Diese Gegenleistung ist im Verhältnis des Verkehrswertes aufzuteilen.

Wert Anlage/Umlaufvermögen € 155.429,73 ant. Gegenleistung € 248.805,06

VKW Liegenschaft (EW mal 5) € 373.000,00 ant. Gegenleistung € 597.081,02"

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin (Bf.) fristgerecht Berufung mit der Begründung, dass die Behörde bei der Berechnung der Grunderwerbssteuer davon ausgegangen sei, dass der Wert des Umlaufvermögens anteilig € 248.805,06 und der anteilige Liegenschaftswert € 579.081,96 betrage. Die Firma B. Gebäudereinigung GmbH habe mit Kaufvertrag vom 20.08.2009 das gesamte Einzelunternehmen G B. erworben. Im Rahmen des Unternehmenskaufes seien die Wirtschaftsgüter von Käufer und Verkäufer bewertet worden. Betreffend der Liegenschaft sei von den Parteien keine Eigenbewertung durchgeführt worden, sondern sei das Bewertungsgutachten vom Sachverständigen Ing. WÜ vom 23.11.2006 herangezogen worden. Diese Werte seien auf die aktuellen Werte hochgerechnet worden, so dass sich für den Grund und Boden der Wert von € 86.285,13 auf € 100.500,00 und für das Gebäude der Wert von € 175.012,39 auf € 314.000,00 erhöht habe. Dies entspreche dem wahren wirtschaftlichen Wert der Liegenschaft. Die Kaufpreisaufteilung welche die Abgabenbehörde vorgenommen habe, entspreche nicht den tatsächlichen Werten. Richtigerweise sei eine Berechnung der Grunderwerbsteuer iHv € 14.507,50 (EUR 414.500,00 x 3,5%) und der Bescheid dahingehend zu korrigieren.

Der belangten Behörde wurde von der Bf. folgende Berechnung der Bemessungsgrundlage mit Fax vom 25.2.2011 übermittelt:

[...]

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 16.03.2011 wurde die Grunderwerbsteuer auf 17.443,65 EUR abgeändert und folgendermaßen begründet: *"Beim Kauf eines Unternehmens mit einer Liegenschaft ist die Gegenleistung (Kaufpreis, übernommene Verbindlichkeiten, allfällige sonstige Leistungen) aufzuteilen und zwar nach Verkehrswerten bzw. Teilwerten. Der Aufteilung werden die in der vorgelegten Kaufpreisermittlung dargestellten Verkehrswerte zugrundegelegt. Demnach beträgt der Verkehrswert des gesamten erworbenen Vermögens € 737.209,33, davon entfallen auf die Liegenschaft € 414.500,00, d.s. 56,22% und auf die beweglichen Aktiva € 322.709,33 d.s. 43,78%.*

Die Gegenleistung beträgt € 886.500,00, davon entfallen 56,22% auf die Liegenschaft, d.s. € 498.390,30.

Der ausgewiesene Firmenwert von € 149.290,67 muss bei der Berechnung ausser Ansatz bleiben, da er erst durch die Veräußerung des Betriebes ENTSTANDEN ist."

Im Vorlageantrag vom 31.03.2011 beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat und verwies auf die bisherigen Berufungsvorbringen. Weiters brachte sie vor, dass die Kaufpreisaufteilung, die die Abgabenbehörde vorgenommen habe, nicht den tatsächlichen Werten entspreche. Sollte die Behörde zur Ansicht kommen, dass die Aufteilung unrichtig sei, müsse dies durch ein Gutachten erhoben werden. Die Behörde habe dies bisher unterlassen. Ein Bewertungsgutachten sei der Berufung beigelegt worden.

Der Vorlagebericht wurde am 04.05.2011 beim unabhängigen Finanzsenat (UFS) eingebracht.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl I 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die Berufung war am 31.12.2013 unerledigt. Mit 1.1.2014 ging das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung a des Bundesfinanzgerichtes über.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.1.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung a gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung b neu zugeteilt.

Mit Beschluss vom 03.08.2017 wurde die belangte Behörde aufgefordert, im Lichte der Rechtsprechung des UFS vom 19.12.2011, RV/0359-G/07 eine Stellungnahme abzugeben, ob und aus welchen Gründen die belangte Behörde die in der BVE vom 16.03.2011 vertretene Ansicht aufrecht halte, dass der Firmenwert bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage außer Ansatz zu bleiben habe. Zudem sei die der BVE zu

Grunde liegende Berechnung der Bemessungsgrundlage detailliert darzulegen oder allenfalls ein neuer Berechnungsvorschlag vorzulegen.

In der Stellungnahme vom 17.08.2017 gab die belangte Behörde bekannt:

Der UFS vertrat in seiner Entscheidung vom 17.4.2012, RV/0382-I/11

zu einem vergleichbaren Sachverhalt nachstehende Rechtsansicht:

„...Dem Ansatz eines „Firmenwertes“ laut vom Bw beigebrachter Berechnung in Höhe von € 100.000 kann nach Ansicht des UFS nicht entsprochen werden, weil gegenständlich keine Gesamtbewertung des Unternehmens, sondern eine Bewertung der einzelnen, dem Bw zugekommenen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Verhältnisrechnung zugrunde zu legen und zu beurteilen ist, in welchem Umfang die erbrachte Gegenleistung einerseits auf die Liegenschaft und andererseits auf die sonstigen Vermögenswerte entfällt (vgl. zum "Firmenwert" zB bei der Erbschaftssteuer: VwGH 28.11.1980, 2676/78).

Zudem sei ein Firmenwert nach der einhelligen Judikatur des VwGH nur dann als Aktivum ansetzbar, wenn sich bei Unternehmungen bestimmter Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung dazu gebildet habe und soferne sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt habe, was bislang nur auf Apotheken und Wirtschaftstreuhandunternehmen zutreffe (vgl. dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 35 ff. zu § 19 ErbStG). ... " Diese Entscheidung wurde vom VwGH mit Erkenntnis vom 11.9.2014, 2012/16/0108, bestätigt.

Ebenso vertrat der UFS in der Entscheidung vom 09.04.2013, RV/0552-W/11 die Rechtsansicht, dass der Firmenwert aus nachstehenden Gründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen ist:

„....Steuerlich handelt es sich beim Firmenwert um ein unkörperliches Wirtschaftsgut. Der Firmenwert ist 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 (VwGH 29.1.1974, 1945/73), also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird. Er besteht aus einzelnen Firmenwertfaktoren wie zB dem Kundenstock, dem guten Ruf des Unternehmens, dem Bekanntheitsgrad den Vertriebsrechten, den guten Geschäftsbeziehungen, den Lieferantenkontakten, der Qualität der Mitarbeiter, der innerbetrieblichen Organisation, dem Standortvorteil usw. (VwGH 27.2.2008, 2004/13/0148). Er ist nur aktivierbar, wenn er entgeltlich erworben wurde (derivativer Firmenwert). Der Firmenwert kommt zum Ansatz, so weit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva übersteigt (VwGH 27.2.2008, 2004/13/0148). Der Aktivierung muss daher ein entgeltlicher Erwerb gegen eine angemessene Gegenleistung vorangegangen sein. Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Die Gegenleistung in Höhe von 1.840.316,61 € bleibt hinter dem übergebenen Gesamtvermögen in Höhe von 1.918.444,65 € zurück und es ergibt sich kein aktivierbarer Firmenwert. Der Umfang der übergebenen Vermögenswerte ist im Punkt Zweitens des Vertrages genau umrissen

und ist darin kein Firmenwert genannt. Weder war in der Übergabebilanz ein allenfalls bestehender Firmenwert als Aktivposition verzeichnet, noch entstand durch die Übergabe ein derivativer Firmenwert. Nach Ansicht des UFS kann daher bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer der vom Bw. im Zuge der Berufung bekanntgegebene "Firmenwert" von 777.885,71 € nicht berücksichtigt werden, zumal auch keine Gesamtbewertung des Unternehmens, sondern eine Bewertung der einzelnen dem Unternehmer zugehörigen Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Verhältnisrechnung zu Grunde zu legen ist und daher ein solcher Firmenwert in der Regel außer Betracht zu bleiben hat (vgl. dazu VwGH 28.11.1980, 2676/78). Die Chance auf zukünftige Gewinne mag zwar für die Übertragung des Betriebes vom Vater an den Sohn entscheidungsrelevant gewesen sein, ein für die Berechnung der Grunderwerbsteuer beachtliches Wirtschaftsgut ergibt sich daraus nicht; weil ein Firmenwert nur dann zu berücksichtigen ist, wenn er entgeltlich erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist, oder wenn sich über den Firmenwert bei Unternehmungen bestimmter Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat; sofern sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat, wie dies bei Apotheken oder Wirtschaftstreuhandunternehmen gegeben ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19, Rz 36; VwGH 25.1.2000, 94/14/0038; VwGH 25.9.1997, 96/16/0134; VwGH 28.1.1998, 95/13/0285). Keine dieser Voraussetzungen ist im gegenständlichen Fall gegeben weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen sei."

Daraus ergebe sich, dass ein Firmenwert nur dann als übernommener Vermögenwert zu berücksichtigen sei, wenn entweder ein entgeltlicher Erwerb dem Übertragungsvorgang vorausgegangen ist, bei dem sich auf Grund der Höhe der Gegenleistung in Bezug auf die übernommenen Vermögenswerte ein Firmenwert gebildet habe, der im Zuge des aktuellen Übertragungsvorganges übernommen wurde und somit im Zeitpunkt des Übertragungsvorganges bereits existent gewesen war, oder wenn nach allgemeinen Verkehrsauffassung für bestimmte Unternehmen ein Firmenwert bestehe (nach der Rechtsprechung bestehe dieser für Apotheken und Wirtschaftstreuhandunternehmen). Für ein Gebäudereinigungsunternehmen treffe dies jedoch nicht zu.

Gegenständlich habe sich durch die Differenz zwischen Gegenleistung und übernommenen Vermögenswerten erst im Zuge des gegenständlichen Übertragungsvorganges ein Firmenwert gebildet. Ein zum Zeitpunkt der Übertragung bereits bestehender Firmenwert, der vom Bf. durch den gegenständlichen Übertragungsvorgang übernommen werden hätte können, sei weder dem Jahresabschluss 2009 noch der Verkaufspreisermittlung B. sen. zu entnehmen. Die Verkaufspreisermittlung stelle eine Bewertung der einzelnen, dem Bf. zugekommenen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Verhältnisrechnung dar, die zur Beurteilung diene, in welchem Umfang die erbrachte Gegenleistung einerseits auf die Liegenschaft und andererseits auf die sonstigen Vermögenswerte entfalle. Der darin ausgewiesene Firmenwert stelle sich nicht als bestehender Vermögenswert des Anlagevermögens dar,

der vom Beschwerdeführer erworben wurde, sondern lediglich als rechnerische Differenz zwischen Gegenleistung und erworbenem Vermögen. Daneben sei zu beachten, dass im Zuge des bisherigen Vorbringens des Abgabepflichtigen die Berücksichtigung des Firmenwertes nicht begeht worden war.

Daraus resultierend lasse sich aus der Aktenlage auch nicht feststellen, auf Grund welcher konkreten Umstände (Kundenstock, Bekanntheitsgrad, Standortvorteil etc.) der Ansatz eines Firmenwerts gerechtfertigt sein könne.

In der Entscheidung des UFS vom 19.12.2011, RV/0359-G/07, wurde der Ansatz eines Firmenwertes deshalb als gerechtfertigt angesehen, da „*bei einer - wie im vorliegenden Fall - Trafik eindeutig von einem branchenspezifischen Standortvorteil auszugehen ist, welcher dem Gewerbebetrieb zuzuordnen ist. Dies äußert sich auch in der vom Finanzamt errechneten Gegenleistung. Für ein Grundstück im Ausmaß von 29 m² mit dem darauf befindlichen Geschäftslokal würde im normalen Geschäftsverkehr - ohne Erwerb des Gewerbebetriebes - keinesfalls ein derart hoher Kaufpreis (1.153.823,86 €) erzielbar sein.*“ Obgleich in dieser Entscheidung inhaltlich von den zitierten UFS-Entscheidungen abgewichen worden ist, sei im konkreten Fall ein Firmenwert auf Grund der besonderen Umstände anerkannt (branchenspezifischer Standortvorteil, unübliche Wertdifferenz zwischen Kaufpreis und erworbener Liegenschaft).

Demgegenüber könne bei einem gewerblichen Unternehmen aus dem Bereich Gebäudereinigung weder ein derartiger branchenspezifischer Standortvorteil abgeleitet werden, noch sei die Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb als derart ungewöhnlich überhöht anzusehen, dass aus der erbrachten Gegenleistung auch auf den Erwerb eines Firmenwertes „Goodwill“ zu schließen wäre.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage im Zuge der BVE sei auf Grundlage der mit Fax vom 25.2.2011 übermittelten Verkaufspreisermittlung B. sen. erfolgt. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage lt. BVE sei wie folgt richtig zu stellen:

- Bei Rückstellungen ist zu unterscheiden, ob im Zeitpunkt der Übergabe des Betriebes dem Grunde nach bereits eine entsprechende Verpflichtungen entstanden sei und nur die Höhe ungewiss sei oder ob das Entstehen der Schuld vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig sei. Zu aufschiebend bedingten Lasten zählen nach ständiger Rechtsprechung insbesondere Verpflichtungen aus Abfertigungsvorsorgen sowie Rückstellungen für Gewährleistung und Produkthaftung (vgl. VwGH 18.11. 1993, 92/16/0193). Rücklagen und Rückstellungen stellen keine Gegenleistung dar, wenn im Zeitpunkt der Übergabe des Betriebes keine entsprechenden Verpflichtungen entstanden sind (UFS 01.03.2004, RV/3238-W/02).
- Die „Außenanlage“ (€ 9.000,00) sei zur Liegenschaft gehörig anzusehen ist (vgl. Anlageverzeichnis zum Jahresabschluss 2009).

Daraus ergebe sich laut Anhang 2 der Stellungnahme der belangten Behörde vom 17.8.2017 folgende Berechnung des Aufteilungsverhältnisses der Gegenleistung bzw. der Grunderwerbsteuer:

[...]

Im Zuge der Ladung zum Erörterungstermin am 31.08.2017 wurde der Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 17.08.2017 zur Kenntnis gebracht. Mit Anbringen vom 31.08.2017 (niederschriftlich aufgenommen im Zuge des Erörterungstermines) wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Mit Schreiben vom 27.11.2017 übermittelte die Bf. die Berechnungsdarstellung mit den zugrunde liegenden Ausführungen an das Gericht und brachte vor, dass gem. Punkt 2.2. des Kaufvertrages vom 20.02.2009 der kaufgegenständliche Gegenstand, dem Betrieb und aus diesem Betrieb gewidmeten und zugeordneten Gütern der technischen und kaufmännischen Betriebseinrichtung samt Zubehör und Zugehör (laut Anlageverzeichnis) und allen Waren, samt Grund und Boden bestehe. Aus der Kaufpreisformulierung in Punkt 3.1. gehe eindeutig hervor, dass die B. GmbH, sowohl technische als auch kaufmännische und immaterielle Wirtschaftsgüter (dh. auch den Firmenwert) erworben habe.

Eine genauere Zuordnung des Kaufpreises auf die Wirtschaftsgüter, sei bei Vertragsabschluss nicht möglich gewesen, weil der Kaufpreis aus der Barzahlung und aus der Übernahme aller Aktiver und Passiver zu berechnen sei.

Eine detaillierte Aufstellung der Aktiva und Passiva konnte erst mit Erstellung des Jahresabschlusses 2009 erfolgen. Mit dem vereinbarten Übergangsstichtag 01.08.2009 seien die Buchhaltung und die Lohnverrechnung noch nicht fertiggestellt gewesen und die genaue Kaufpreiszuordnung sei erst mit Erstellung des Jahresabschlusses und der Betriebsaufgabe von Hrn. B. sen. erfolgt. Diese Bilanzwerte stellten die Grundlage für die betragsmäßige Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter dar und waren auch anlässlich der Betriebsaufgabe bei B. sen. von der Abgabenbehörde überprüft und geringfügig korrigiert worden.

Vor dem Unternehmenskauf (B. GmbH von Hrn. B. sen.) sei geplant gewesen den gesamten Betrieb an Fremde zu verkaufen, weshalb ca. zwei Jahre vor dem tatsächlichen Unternehmensverkauf an die B. GmbH ein Schätzgutachten über den Wert der Betriebsliegenschaft von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellt worden war. Dieses Gutachten habe im Nachhinein zur Bemessungsgrundlage der Kaufpreiszuordnung gedient.

Die ermittelte Kaufpreiszuordnung sei auch anlässlich der Betriebsaufgabe bei Hrn. B. sen. steuerlich (und auch vom Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung anerkannt) erfasst und in selber Höhe auch als Anlagenzugang in der B. GmbH übernommen worden. Von der Abgabenbehörde sei sowohl der angesetzte Wert für die einzelnen Wirtschaftsgüter, als auch der Firmenwert für richtig befunden worden.

Auf Grund der Kaufpreiszuordnung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter könne rechnerisch der Betrag für das Grundstück und das Gebäude ermittelt werden. Diese Ermittlung sei der Abgabenbehörde zur richtigen Berechnung der Grunderwerbssteuer und die Eintragungsgebühr bekannt gegeben worden.

[...]

Anzuführen sei noch, dass aus Gründen zur Minderung der Grunderwerbssteuer und der Eintragungsgebühr eine Schenkung des Einzelunternehmens G B. sen. an Hrn. Ü B. mit nachfolgender Einbringung steuerlich möglich gewesen wäre.

Eine Kaufpreiszuordnung habe auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu erfolgen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum die Abgabenbehörde die Kaufpreisaufteilung nicht anerkenne. Betreffend des Betriebsgrundstückes sei der Abgabenbehörde das Gutachten von einem unabhängig gerichtlich beeideten Sachverständigen vorgelegt worden. Die Stellungnahme vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zum Schreiben vom 17.08.2017 lautete:

"Hier wird auf die Entscheidung vom 07.04.2012 verwiesen. Hier dürfte es sich um eine Betriebsübergabe und keinen Unternehmenskauf handeln und es geht auch darum, ob dieser („fiktive Firmenwert“) auch steuerlich absetzbar ist."

Im vorliegenden Fall sei eine korrekte Zuordnung des Kaufpreises auf die Wirtschaftsgüter erfolgt. Ein Firmenwert und eine Firmenabschreibung war von der Abgabenbehörde auch anerkannt worden, da es sich um ein käuflich erworbenes Wirtschaftsgut handle.

Die Abgabenbehörde führe in ihrer Stellungnahme richtig aus, dass ein Firmenwert nur dann als übernommener Vermögenswert zu berücksichtigen sei, wenn ein entgeltlicher Erwerb vorliege. Wenn die Behörde ohne Begründung aber eine Feststellung treffe, dass ein Firmenwert bei einem Gebäudereinigungsunternehmen nicht vorliege, kann dies nicht nachvollzogen werden. In Österreich werden ständig Unternehmen verkauft, und es werde für den Kundenstock und den bestehenden langfristigen Kundenverträgen sehr wohl ein Ablösebetrag (Firmenwert) bezahlt. Bezüglich der Annahme der Abgabenbehörde, dass im Einzelunternehmen kein Firmenwert ausgewiesen worden sei, sei auf das allgemein bekannte Aktivierungsverbot von selbst hergestellten immateriellen Wirtschaftsgütern zu verweisen. Ein originärer Firmenwert werde erst im Rahmen der Betriebsveräußerung steuerlich relevant und sei bis zur Betriebsveräußerung als stille Reserve anzusehen und scheine daher in der Bilanz nicht auf. Die Abgabenbehörde habe diesen entstandenen Firmenwert auch einer Einkommensbesteuerung unterworfen.

Unrichtig sei auch die Behauptung der Steuerpflichtige habe die Berücksichtigung des Firmenwertes nicht begehrt. Der Firmenwert sei aus der vorgelegten Berechnung bzw. der Unternehmenskaufrechnung (diese müsse für Zwecke der Umsatzsteuerberechnung und wegen des Vorsteuerabzugs beim Käufer zusätzlich zum Kaufvertrag erstellt werden) ersichtlich gewesen.

Den Parteien wurde im Erörterungstermin am 31.08.2017, sowie mit Vorhaltsbeschlüssen vom 31.08.2017 und vom 5.12.2017 umfassend Gelegenheit zur Stellungnahme und Vorlage von Beweisen gegeben. Zudem wurden sämtliche bei Gericht eingebrachten Schriftsätze der gegnerischen Partei zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Rechtslage

§ 4 GrEStG 1987, in der Fassung BGBl I 85/2008, lautet:

"(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

(2) Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen,

1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes,
2. wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird,

3. wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.

4. beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen."

§ 5 GrEStG 1987, in der Fassung BGBl 309/1987, lautet:

"(1) Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

2. bei einem Tausch

die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung,

3. bei einer Leistung an Erfüllungs Statt

der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungs Statt angenommen wird,

4. beim Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren das Meistbot einschließlich der Rechte, die nach den Zwangsversteigerungsbedingungen bestehen bleiben, und der Beträge, um die der Ersteher bei einem Überbot sein Meistbot erhöht. An die Stelle des Meistbotes tritt das Überbot, wenn der Zuschlag dem Überbieter erteilt wird,

5. bei der Übernahme auf Grund eines Übernahmsanerbietens der Übernahmspreis einschließlich der Rechte, die der Übernehmer ohne Anrechnung auf den Preis übernimmt, und der Kosten des Versteigerungsverfahrens,

6. bei der Abtretung des Übereignungsanspruches

die Übernahme der Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft, das den Übereignungsanspruch begründet hat, einschließlich der besonderen Leistungen, zu denen sich der Übernehmer dem Abtretenden gegenüber verpflichtet (Leistungen, die der Abtretende dem Übernehmer gegenüber übernimmt, sind abzusetzen),

7. bei der Enteignung

die Entschädigung. Wird ein Grundstück enteignet, das zusammen mit anderen Grundstücken eine wirtschaftliche Einheit bildet, so gehört die besondere Entschädigung für eine Wertminderung der nicht enteigneten Grundstücke nicht zur Gegenleistung; dies gilt auch dann, wenn ein Grundstück zur Vermeidung der Enteignung freiwillig veräußert wird.

(2) Zur Gegenleistung gehören

- 1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,*
- 2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.*

(3) Der Gegenleistung sind hinzuzurechnen

- 1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,*
- 2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt.*

(4) Die Grunderwerbsteuer, die für den zu besteuernden Erwerbsvorgang zu entrichten ist, wird der Gegenleistung weder hinzugerechnet noch von ihr abgezogen."

Erwägungen

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG 1987 nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH 15. 4. 1993, 93/16/0056, VwGH 11.9.2014, 2012/16/0108).

Die Gegenleistung bei einem Erwerb eines Betriebes ist nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des Grundstückes zum Wert der anderen Wirtschaftsgüter steht. Bei der Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses der Gegenleistung sind weder die Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien noch die für einkommensteuerliche Zwecke aufgestellten Bilanzen bindend (vgl. Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 5 Rz 138).

Dem Ansatz eines "*Firmenwertes*" laut der von der Bf. beigebrachten Berechnung des Aufteilungsverhältnisses kann nach Ansicht des Gerichtes (siehe auch UFS 17.04.2012, RV/0382-I/11 bestätigt durch VwGH 11.9.2014, 2012/16/0108) nicht entsprochen werden, weil keine Gesamtbewertung des Unternehmens, sondern eine Bewertung der einzelnen, der Bf. zugekommenen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Verhältnisrechnung zugrunde zu legen und zu beurteilen ist, in welchem Umfang die erbrachte Gegenleistung einerseits auf die Liegenschaft und andererseits auf die sonstigen Vermögenswerte entfällt (vgl. zum "*Firmenwert*" zB bei der Erbschaftssteuer: VwGH 28.11.1980, 2676/78). Zudem ist ein *Firmenwert* nur dann als Aktivum ansetzbar, wenn sich bei Unternehmungen bestimmter Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung dazu gebildet hat und soferne sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat, was bislang nur auf Apotheken und Wirtschaftstreuhandunternehmen zutrifft (vgl. dazu in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 35 ff. zu § 19 ErbStG). Dies ist jedoch bei einem Gebäudereinigungsunternehmen nicht gegeben.

Die belangte Behörde ging bei der Berechnung der Gegenleistung davon aus, dass die Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube (49.989,00 Euro) und für WT-Honorare (4.300 Euro) als Teil der Gegenleistung einzubeziehen sind. Dazu ist festzustellen, dass lediglich aufschiebend bedingte Rechte bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 18.7.2002, 2002/16/0125). Daher muss bei den Rückstellungen unterschieden werden, ob im Zeitpunkt der Übergabe des Betriebes dem Grunde nach bereits eine entsprechende Verpflichtung entstanden war und nur die Höhe ungewiss war oder ob das Entstehen der Schuld vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig war. Rücklagen und Rückstellungen stellen keine Gegenleistung dar, wenn im Zeitpunkt der Übergabe des Betriebes keine entsprechenden Verpflichtungen entstanden sind (siehe *Takacs*, FJ-GVR 1994, S 17). Die belangte Behörde ging bei der Berechnung der Gegenleistung davon aus, dass die Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube (49.989,00 Euro) und für WT-Honorare (4.300 Euro) dem Grund nach bereits vor dem Tag des Erwerbes entstanden sind und lediglich die tatsächliche Höhe der Aufwendungen ungewiss war. Was die Urlaubsrückstellung anbelangt ist davon auszugehen, dass die Schulden für nicht konsumierte Urlaube bereits am maßgebenden Stichtag rechtlich entstanden sind, nicht getilgt sind und für den Schuldner eine ernsthafte Belastung darstellen (vgl. VwGH 26.6.1989, 88/15/0116). Dies unabhängig von dem Umstand, dass die Last aus den Urlaubsansprüchen erst „schlagend wird“, wenn der Urlaub tatsächlich verbraucht wurde. Daher sind die Kosten für die gebildete Urlaubsrückstellung dem Grunde nach bereits vor dem Übergabestichtag entstanden, sodass die Urlaubsrückstellung als Teil der Gegenleistung anzusehen ist. Gleiches gilt für die Rückstellung für die WT-Honorare (vgl. UFS 01.03.2004, RV/3238-W/02). Gegen die diesbezüglich korrigierte Berechnung der Bemessungsgrundlage wurden seitens der Bf. keine Einwände vorgebracht. Auch hinsichtlich der Berücksichtigung der "Außenanlage" als zur Liegenschaft gehörig wurden keine Einwände vorgebracht. Demnach ergibt sich als Gegenleistung für den

Liegenschaftserwerb ein Betrag von 542.079,80 Euro (vgl. Anhang 2 zur Stellungnahme der belannten Behörde vom 17.8.2017).

Für die Berücksichtigung des im Gutachten des Ing. WÜ vom 23.11.2006 festgestellten Wertes der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer besteht keine gesetzliche Grundlage, sodass die Steuer von der durch die belangte Behörde ermittelte Gegenleistung zu berechnen ist.

Der angefochtene Bescheid ist dahingehend abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klarenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 12. Jänner 2018