
Datum: 31.08.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 923/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0831.10K923.14.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

- | | |
|---|---|
| Tatbestand | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist der Ansatz eines Firmenwerts auf Ebene einer Organgesellschaft der Klägerin streitig. | 2 |
| Die Klägerin gehört zur A-Firmengruppe. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen. Sämtliche Anteile an der Klägerin werden von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn A1, gehalten. Dieser ist zugleich auch Geschäftsführer der B GmbH (nachfolgend „B GmbH“), einer 100 %igen Tochtergesellschaft der Klägerin. Die B GmbH betreibt als Franchisenehmerin mehrere Restaurants. Zwischen der B GmbH (Organgesellschaft) und der Klägerin (Organträgerin) besteht unstreitig seit dem Jahr 2009 eine ertragsteuerliche Organschaft. | 3 |
| In den Jahren 2012/2013 fand sowohl bei der Klägerin als auch bei der B GmbH eine Betriebsprüfung durch das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E betreffend die Streitjahre statt. In deren Rahmen wurden ausweislich der abschließenden Betriebsprüfungsberichte vom 13./14.02.2013 folgende, vorliegend streitgegenständliche Feststellungen getroffen: | 4 |
| Die B GmbH erwarb von der C Deutschland, Zweigniederlassung D, mit Kaufverträgen vom2008 und2008 zum Stichtag2008 (0.00 Uhr) die zum jeweiligen Betrieb des Restaurants gehörenden Wirtschaftsgüter von sechs C-Restaurants in F zu einem | 5 |

Gesamtkaufpreis von ... €. Gemäß den Kaufverträgen umfasste der jeweilige Kaufgegenstand „sämtliche dem Verkäufer zustehende materielle und immaterielle Vermögensgegenstände des C-Restaurants, soweit in diesem Vertrag nichts anderes geregelt ist“. Insbesondere verschaffte der Verkäufer dem Käufer in Erfüllung des jeweiligen Vertrags „das Eigentum an sämtlichen Wirtschaftsgütern (Inventar), welche in dem Restaurant betrieblich genutzt werden oder zur betrieblichen Nutzung bestimmt sind“ und die in einem dem Vertrag als Anlage beigefügten Store-Übergabeprotokoll im Einzelnen aufgelistet waren (z.B. Bestuhlung, Kücheneinrichtung, Werbeanlagen und sonstige Einrichtungsgegenstände). Nicht mitverkauft wurden hingegen die jeweiligen Grundstücke, auf dem die C-Restaurants betrieben wurden sowie gewerbliche Schutzrechte jeder Art wie Marken, Know-how-Rechte an Ausstattungen von Waren, Designs, Farbzusammenstellungen und Einrichtungsmustern. Die Wirksamkeit eines jeden Kaufvertrags war jeweils davon abhängig gemacht, dass zwischen den Vertragsparteien zugleich wirksame Kaufverträge über jeweils die anderen fünf Restaurants abgeschlossen würden und ein verbindlicher Kaufvertrag über den Verkauf zweier weiterer C-Restaurants in E an einen vom Verkäufer akzeptierten Franchise-Nehmer vorliege.

In ihrer Handels- und Steuerbilanz für 2008 teilte die B GmbH den Gesamtkaufpreis von ... € wie folgt auf die einzelnen Restaurants auf und aktivierte den jeweiligen Kaufpreis insgesamt (d.h. ohne weitere Aufteilung auf die einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter) als Betriebs- und Geschäftsausstattung:

Store	Kaufpreis laut Kaufvertrag vom2008 /2008 (jeweils ohne vertragliche „initial fee“)
F, G-Straße ...	... €
F, H-Straße ...	... €
F, J-Straße ...	... €
F, K-Straße ...	... €
F, M-Straße ...	... €
F, O-Straße ...	... €
gesamt	... €

Die jeweils als Anschaffungskosten aktivierten Kaufpreise schrieb sie in der Folge auf eine betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer von fünf Jahren ab.

Im Rahmen einer fachlichen Stellungnahme des Fachprüfers für Unternehmensbewertung vom 29.10.2012 kam dieser jedoch nachfolgend zu dem Ergebnis, dass bei einem Gesamtkaufpreis für die sechs Restaurants von ... € von einem erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert i.H.v. ... € auszugehen sei. Zur Begründung führte der Prüfer im Wesentlichen aus: Nach den im Streitfall vorliegenden vertraglichen Regelungen zur Abgrenzung des jeweiligen Kaufgegenstandes bestehe die Gegenleistung für den jeweiligen Kaufpreis faktisch

ausschließlich in der Überlassung des Inventars sowie der Vergütung des Firmenwertes. Nach der Ermittlung der Teilwerte für das Inventar zum Bewertungsstichtag gemäß der zur Bestimmung des Firmenwertes in Literatur und Rechtsprechung anerkannten sog. Stufentheorie (kaufpreisabhängige Ermittlung) verbleibe folglich der Firmenwert als Residualgröße zum Kaufpreis. Der Teilwert sei gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Prämisse einer Betriebsfortführung ansetzen würde. Ein Erwerber werde bei der Bemessung des Gesamtkaufpreises u.a. das Alter, den Zustand etc. der Vermögensgegenstände berücksichtigen (Wiederbeschaffungskosten zum Zeitwert). Teilwerte technischer Anlagen und Maschinen sowie sonstiger Gegenstände des Sachanlagevermögens könnten dabei mittelbar über die Wiederbeschaffungsneuwerte unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer (Substitutionszyklus) ermittelt werden.

Hiervon ausgehend ermittelte der Fachprüfer in einem ersten Schritt – unter Zugrundelegung der historischen Anschaffungskosten und der Annahme einer jährlichen Preissteigerung von durchschnittlich 2 % – die Wiederbeschaffungsneuwerte des laut den im Rahmen der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellten Excel-Tabellen von der B GmbH übernommenen Inventars zum Bewertungsstichtag. In einem zweiten Schritt leitete er hiervon durch Vornahme sachgerechter Alterswertminderungen die jeweiligen Teilwerte (Zeitwerte/Verkehrswerte) der Assets ab, wobei er der Ermittlung einen wirtschaftlichen Substitutionszyklus für alle typischerweise in einem C-Restaurant verwendeten Assets von einheitlich zehn Jahren zugrunde legte und vereinfachend von einem einheitlichen Vermögenszugang am 30.06. eines jeden Jahres ausging. Zur Plausibilisierung ermittelte der Fachprüfer ferner die überschlägigen Anhaltewerte der erworbenen Assets und stellte diese den im Rahmen der Ermittlung der Wiederbeschaffungszeitwerte gefundenen Ergebnissen gegenüber. Hierbei ergaben sich jedoch lediglich marginale Abweichungen bei einzelnen Restaurants mit einer stark vom Durchschnitt abweichenden Altersstruktur des am Stichtag vorhandenen Inventars. Wegen der weiteren Einzelheiten wird vollumfänglich auf die fachliche Stellungnahme vom 29.10.2012 nebst dazugehörigen Anlagen 1-12 Bezug genommen.

Nach kontroverser Erörterung im Rahmen der Schlussbesprechung (vgl. wegen der Einzelheiten Vermerk vom 04.12.2012, Bp.-HA Bd. III unter IV.1.) der bei der B GmbH durchgeführten Betriebsprüfung kam es zu einer Überarbeitung der seitens des Fachprüfers ermittelten Werte dahingehend, dass für alle materiellen Wirtschaftsgüter mit Anschaffungszeitpunkten ab 1998 ein Ansatz mit einem Anhaltewert von 25 % und für Anschaffungszeiträume vor 1998 mit 15 % der Wiederbeschaffungsneuwerte erfolgte. Hiervon ausgehend verwarf die Betriebsprüfung daraufhin die jeweils seitens der B GmbH vorgenommene Aktivierung der gesamten Kaufpreise als Betriebsausstattung und setzte in der Bilanz auf den 31.12.2008 für die erworbenen Restaurants einen Geschäfts- oder Firmenwert i.H.v. ... € an. Die für die einzelnen Restaurantfilialen tatsächlich gezahlten Kaufpreise teilte sie wie folgt auf die Betriebsausstattung und den Firmenwert auf:

Store	Kaufpreis laut Vertrag	Wert des Inventars (gerundet)	Residuum (Firmenwert)
F, G-Straße ...	... €	... €	... €

F, H-Straße ...	... €	... €	... €
F, J-Straße ...	... €	... €	... €
F, K-Straße ...	... €	...€	... €
F, M-Straße ...	... €	... €	... €
F, O-Straße ...	... €	... €	... €
gesamt	... €	... €	... €

Der angenommene Firmenwert wurde von der Betriebsprüfung auf 15 Jahre abgeschrieben (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG); für das erworbene Inventar wurde eine Abschreibung auf eine Restnutzungsdauer von fünf Jahren zugrunde gelegt. Die aufgrund der bestehenden Organschaft der Klägerin zuzurechnenden Gewinne der B GmbH für 2009 und 2010 wurden entsprechend der verminderten Abschreibung erhöht.

13

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ gegenüber der Klägerin als Organträgerin am 11.06.2013 entsprechend nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 und 2010.

14

Mit ihrem hiergegen gerichteten fristgerechten Einspruch machte die Klägerin geltend, dass auf Ebene der B GmbH kein Firmenwert anzusetzen sei und verwies zur Begründung auf eine seitens ihrer Bevollmächtigten erstellte Gegenstellungnahme zu der fachlichen Stellungnahme des Fachprüfers für Unternehmensbewertung vom 29.10.2012. In dieser führten die Bevollmächtigten der Klägerin im Wesentlichen aus, dass die Kaufpreise für die von der B GmbH erworbenen Restaurants ausschließlich aufgrund der Berechnung der zukünftigen Ertragswerte jedes einzelnen Restaurants nach der Discounted-Cash-Flow-Methode („DCF-Methode“) ermittelt worden seien. Die Höhe und die Beschaffenheit des Inventars sowie der Einrichtung hätten bei der Kaufpreisbemessung keine Rolle gespielt. Gleichwohl müsse für steuerliche Zwecke der Teilwert der erworbenen Assets ermittelt werden. Während der Ertragswert beim Verkauf von Restaurants erheblich schwanken könne, seien die Anschaffungswerte der Einrichtung für die Franchisenehmer praktisch identisch, da Lieferanten und Preise der Geräte im technischen Bereich (Küche etc.) festgelegt seien und es auch beim Mobiliar nur eine Auswahl von festgelegten Designs gebe. Da davon ausgegangen werden müsse, dass das Inventar eine volle Funktions- und Gebrauchsfähigkeit aufweise, seien die Wiederbeschaffungskosten des Inventars bei allen Restaurants gleich. Bei Neuanschaffungen liege die Investitionssumme der Einrichtung bei ca. .. €. Bei einem Einsatz von 80 % der Wiederbeschaffungskosten läge der Wiederbeschaffungskostenwert daher bei ... €. Unter diesem Gesichtspunkt müsse auch der Teilwert der Assets angesetzt werden. Bei fünf der von der B GmbH erworbenen sechs Restaurants liege der Teilwert des Inventars daher unter dem Ertragswert des jeweiligen Restaurants. Ein Firmenwert sei bei ihr mithin nicht anzusetzen. Wegen der weiteren

15

Einzelheiten wird auf die Gegenstellungnahme der Bevollmächtigten der Klägerin (Bl. 92 ff. GA zu Az. 10 K 924/14) zu der fachlichen Stellungnahme des Fachprüfers für Unternehmensbewertung vom 29.10.2012 ergänzend Bezug genommen.

16 Mit Einspruchsentscheidung vom 10.03.2014 wurde der Einspruch der Klägerin durch den Beklagten als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung verwies der Beklagte dabei auf seine bereits im Rahmen des Einspruchsverfahrens abgegebene Stellungnahme vom 22.11.2013, mit welcher er im Wesentlichen ausgeführt hatte: Die von der B GmbH gezahlten Kaufpreise aller Restaurants basierten auf den zu erwartenden künftigen Ertragsaussichten, welche in den von der Klägerin vorgelegten Prognosen abgebildet seien. Wie von der Klägerin zutreffend dargestellt, sei der Gesamtkaufpreis für steuerliche Zwecke auf die jeweils konkret damit vergüteten Wirtschaftsgüter aufzuteilen und in entsprechender Höhe bilanziell mit den jeweiligen Teilwerten zu aktivieren. Nach der letzten Feststellung des Fachprüfers für Unternehmensbewertung seien Firmenwerte in Höhe von insgesamt ... € angesetzt worden. Maßgebend hierfür sei eine Berechnung gewesen, bei der die in den vorgelegten Anlageverzeichnissen zum Bewertungsstichtag ausgewiesenen Wirtschaftsgüter mit einem Mindestwert von 25 % bei einer Anschaffung nach dem 01.01.1998 und von 15 % bei Anschaffung vor 1998 angesetzt worden seien. Die ursprünglichen Wiederbeschaffungskosten seien dabei um eine jährliche Preissteigerung von 2 % erhöht worden. Weiter sei bei der Berechnung von einer durchschnittlichen Lebensdauer der Wirtschaftsgüter von zehn Jahren ausgegangen worden. Aufgrund der tatsächlichen Anschaffungszeitpunkte hätten die fiktiven Wiederbeschaffungskosten der aufgelisteten Wirtschaftsgüter ermittelt werden können. Diese Werte spiegelten damit die Wiederbeschaffungskosten wider, die ein potentieller Erwerber voraussichtlich bei Fortführung des Unternehmens aufwenden müsste, um diese zu beschaffen. Der Hinweis der Klägerin auf die vertraglich geforderte volle Funktions- und Gebrauchsfähigkeit des Inventars gehe hinsichtlich der Tatsache, dass vorliegend stark genutzte Einrichtungsgegenstände und Produktionsmittel zu beurteilen seien, eindeutig fehl. Faktisch würden hiermit teilweise durchschnittlich 15 Jahre alte Verschleißgegenstände als weitgehend neuwertig beurteilt. Dies erscheine auch bei ständiger Wartung und Instandhaltung wenig sachgerecht. Unerheblich sei auch der Vortrag, dass die Anschaffungswerte der Einrichtung für die Franchisenehmer praktisch identisch seien. Auch wenn die aktuellen Wiederbeschaffungskosten einzelner Einrichtungsgegenstände aufgrund der Lieferanten- und Preisbindung für alle Franchisenehmer weitgehend identisch seien, so differierten die konkreten Wiederbeschaffungskosten der einzelnen Restaurants jedoch aufgrund unterschiedlicher Typisierung (z.B. Vorhandensein oder Nichtvorhandensein eines... bzw. einer ...) erheblich. Zu berücksichtigen sei weiter die grundsätzliche Inkohärenz der Einspruchsbegründung der Klägerin. Einerseits werde vorgetragen, der Kaufpreis basiere ausschließlich auf Ertragswerten. Soweit andererseits jedoch der Ansatz eines Firmenwertes mit 0 € begehrt werde, bedeute dies im Umkehrschluss, dass originäre Ertragsaussichten auch künftig für keinen der von der B GmbH erworbenen Betriebe gegeben wären. Vielmehr entfielen die gezahlten Kaufpreise vollständig auf die erworbenen Einrichtungs- und Produktionsgegenstände, die damit folglich – ohne jegliche künftige Ertragsaussichten – ausschließlich um ihrer selbst willen angeschafft worden wären. Dies stehe eindeutig im Widerspruch zu den eingereichten Ertragsprognosen und erscheine auch aufgrund des beabsichtigten Weiterbetriebs aller Restaurants sowie konkret geplanter Investitionen nicht sachgerecht.

17 Mit ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass ein Firmenwert auf Ebene der B GmbH nicht anzusetzen sei und der von dieser entrichtete Kaufpreis insgesamt auf das auf fünf Jahre abzuschreibende Inventar der erworbenen

Restaurants entfalle. Die fachliche Stellungnahme des Fachprüfers für Unternehmensbewertung vom 29.10.2012 berücksichtige teilweise nicht das zum Erwerb der Restaurants vorgelegte Vertragswerk. Für den An- und Verkauf von C-Restaurants habe C bestimmte eigene Richtlinien entwickelt, nach denen derartige Transaktionen abgewickelt würden. Die Unternehmensbewertung für die einzelnen Restaurants erfolge dabei ausschließlich nach dem Ertragswertverfahren (DCF-Methode). Die Substanzbewertung sei bei der Festsetzung des Verkaufspreises demgegenüber – ebenso wie bei der Bemessung der Franchisegebühr und der Pacht im Rahmen des beim Kauf eines jeden C-Restaurants obligatorischen Franchise- und Unterpachtvertrags – unbeachtlich. Das Inventar eines jeden einzelnen Restaurants werde vor der Übernahme in einem „nächtlichen fliegenden Wechsel“ im Rahmen einer gemeinsamen Begehung begutachtet und es werde eine Liste von Mängeln erstellt, welche der Verkäufer noch vor Übergabe beheben müsse. Der Käufer könne daher davon ausgehen, ein voll funktionsfähiges Restaurant zu übernehmen. Zudem sei er nach den vertraglichen Vereinbarungen mit C verpflichtet, die Restauranteinrichtung – z.T. in Schüben (sog. „Remodelings“ zur Anpassung der Einrichtung an den veränderten Zeitgeschmack) – permanent instand zu halten bzw. zu erneuern. Die Neuanschaffungspreise der Einrichtung eines C-Restaurants einschließlich Einbauten beliefen sich auf ca. ... € - ... € und seien sehr homogen, da alle Restaurants nahezu über die gleiche genormte Ausstattung verfügten. Unterschiede ergäben sich insoweit nur abhängig davon, ob ein Restaurant über einen ... bzw. ein ... verfüge oder nicht. Da der Franchisenehmer vertraglich zur permanenten Erneuerung der Einrichtungsgegenstände verpflichtet und deren Beanspruchung aufgrund der starken Kundenfrequenz an 365 Tagen im Jahr als überdurchschnittlich einzustufen sei, sei der Substanzwert der Einrichtungsgegenstände – auch nach der vom Beklagten herangezogenen und von der Klägerin grundsätzlich anerkannten Methode nach „Tobin´s Q“ – nicht mit dem Zeitwert, sondern vielmehr mit den Wiederbeschaffungskosten (zu Neuwerten) anzusetzen. Gegen einen Ansatz der Zeitwerte spreche bereits, dass es für die in Rede stehenden Ausstattungsgegenstände der C-Restaurants aufgrund ihrer Unternehmensspezifität keinen Gebrauchtmärkte gebe und der Zustand des erworbenen materiellen Inventars bei der Kaufpreisfindung keine Rolle spiele. Soweit der Beklagte demgegenüber auf den Inhalt des Leitfadens für den Kauf und Verkauf von C-Restaurants verweise, so sei dieser für den vorliegenden Streitfall völlig irrelevant, da er auf den Verkauf zwischen zwei Lizenznehmern zugeschnitten sei und nicht auf die vorliegend gegebene Situation des Kaufs vom Lizenzgeber (C) selbst. Die Ertragswerte der von der B GmbH in 2008 erworbenen sechs Restaurants hätten aber nach „Tobin´s Q“ jeweils unter den wie vorstehend zu ermittelnden jeweiligen Substanzwerten gelegen. In 2007 hätten die Restaurants noch sämtlich Verluste erwirtschaftet. Um überhaupt einen positiven Ertragswert der Restaurants zu ermitteln, seien der B GmbH von C sogar vergünstigte Pachtkonditionen in den ersten drei Jahren nach Übernahme eingeräumt worden. Wenn der Ertragswert aber unter dem Substanzwert liege, so bilde der Unterschiedsbetrag einen negativen Firmenwert, welcher sowohl nach Handels- als auch nach Steuerrecht vom Substanzwert abgezogen werden müsse und dann die Anschaffungskosten der Einrichtungsgegenstände bilde. Für den Ansatz eines positiven Firmenwerts verbleibe in diesem Fall kein Raum. Insbesondere habe die Betriebsprüfung zu Unrecht die – im Gegensatz zu den Substanzwerten – höchst unterschiedlichen, als Kaufpreise zugrunde gelegten Ertragswerte der einzelnen Restaurants als Grundlage für die Ermittlung der Substanzwerte herangezogen.

Darüber hinaus seien die in der fachlichen Stellungnahme vom 29.10.2012 zur Berechnung der Teilwerte des Inventars zugrunde gelegten Aufstellungen bzw. Excel-Listen (Anlagen 1-6) grob fehlerhaft bzw. unvollständig. Es handele sich bei diesen nicht um Inventarlisten. Teilweise fehlten beispielsweise die gesamte Einrichtung bei Eröffnung sowie die getätigten

Investitionen. Eine Rücksprache mit der Klägerin oder dem Verkäufer habe seitens des Beklagten diesbezüglich nicht stattgefunden, insbesondere habe die Betriebsprüfung zu keinem Zeitpunkt Kontakt zu dem Geschäftsführer der Klägerin bzw. der B GmbH oder zu deren verantwortlichen Betriebsleiter aufgenommen. Zudem sei unberücksichtigt geblieben, dass bei einzelnen Restaurants eine nachträgliche anteilige Rückerstattung des Kaufpreises aufgrund einer abgekürzten Laufzeit des Unterpachtvertrags mit C erfolgt sei (so z.B. im Jahr 2014 für das Restaurant G-Straße i.H.v. ... €).

Die Klägerin beantragt,

19

die von ihr angefochtenen, jeweils vom 11.06.2013 datierenden Bescheide über Körperschaftsteuer 2009 und 2010 sowie den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 und 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.03.2014 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Kaufpreise der von der Organgesellschaft B GmbH erworbenen C-Restaurants jeweils vollumfänglich als Kaufpreis des Inventars angesetzt und auf fünf Jahre abgeschrieben werden.

20

Der Beklagte beantragt,

21

die Klage abzuweisen.

22

Er verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung bzw. seiner im Vorverfahren abgegebenen Stellungnahme vom 22.11.2013 und trägt ergänzend hierzu vor: Soweit von der Klägerin nunmehr erstmalig angeführt werde, dass die den Ermittlungen des Beklagten zugrunde gelegten Anlage-/Inventarverzeichnisse fehlerhaft seien, so sei darauf hinzuweisen, dass diese ausschließlich auf der Datenbasis beruhten, welche dem Beklagten im Rahmen der Betriebsprüfung von der B GmbH selbst für jedes einzelne Restaurant elektronisch zur Verfügung gestellt worden sei. Ferner seien die in den Verzeichnissen enthaltenen Daten in Form der Anlagen 1-6 zu der fachlichen Stellungnahme des Fachprüfers für Unternehmensbewertung vom 29.10.2012 bereits Gegenstand der Schlussbesprechung gewesen, wobei seitens der Klägerin jedoch keine Unstimmigkeiten oder Unvollständigkeiten angesprochen worden seien. Jegliche Verantwortung für eine möglicherweise nicht vollständige Datenbasis werde daher seitens des Beklagten ausdrücklich zurückgewiesen. Soweit möglicherweise einzelne Daten fehlten, seien diese seitens des Beklagten aktuell auch gar nicht ermittelbar. Erforderlichenfalls habe daher die Klägerin die ihres Erachtens fehlerhaften Daten zu korrigieren und in das vorliegende Verfahren einzubringen.

23

Konkrete Kaufpreiserstattungen für einzelne Restaurants seien dem Beklagten zudem bislang nicht bekannt gewesen. Allerdings stelle der Umstand, dass bei einer Verkürzung der Vertragslaufzeit für ein Restaurant eine Teilrückerstattung des Kaufpreises erfolgen solle, gerade ein starkes Indiz dafür dar, dass auch von den Vertragsparteien ein zum Erwerbszeitpunkt vorhandener positiver Firmenwert angenommen worden sei. Soweit ein entsprechender Kaufpreisanteil nämlich auf materielle Wirtschaftsgüter entfallen wäre, hätte deren mögliche Weiterveräußerung zum Zeitwert eine Kaufpreiserstattung durch den ursprünglichen Verkäufer entbehrlich gemacht.

24

Die Anwendung des DCF-Verfahrens zur Ermittlung des gesamten Unternehmenswertes werde durch den Beklagten im Übrigen gar nicht in Frage gestellt, insbesondere habe der Beklagte keine (Substanz-)Bewertung des gesamten Unternehmens vorgenommen. Zur Ermittlung der zutreffenden steuerlichen Abschreibungen seien jedoch die tatsächlich gezahlten Kaufpreise im Rahmen einer Kaufpreisallokation auf einzelne Wirtschaftsgüter,

25

mindestens aber auf Gruppen von Wirtschaftsgütern (sog. „Asset-Cluster“) aufzuteilen. Hierfür sei seitens des Beklagten auf die makroökonomische Theorie nach Tobin, auch bekannt als „Tobin's Q“, zurückgegriffen worden. Implizit werde dabei für bestimmte Asset-Cluster mittels der simplifizierenden Prämisse einer homogenen Rendite der durchschnittliche Zeitwert der Wirtschaftsgüter dieser Cluster abgeleitet. Dies erscheine auch sachgerecht und modellkonform, da auch bei dem seitens C angewendeten Bewertungsverfahren für das gesamte Unternehmen (vorliegend das jeweilige Restaurant) mittels eines Kapitalisierungszinssatzes modellmäßig simplifizierend sogar der Gesamtheit aller Wirtschaftsgüter eine homogene Rendite zugewiesen werde. Dies gelte umso mehr, als nach der im Bereich der Unternehmensbewertung ebenfalls anerkannten „WACC-2-WARA“-Theorie die Summe der gewichteten Renditen der jeweiligen Asset-Cluster („WARA“) mit der der gesamten Bewertungseinheit zugewiesenen durchschnittlichen Rendite („WACC“) übereinstimmen müsse.

Im vorliegenden Fall sei zum Bewertungsstichtag jeweils der gesamte Bestand aller Wirtschaftsgüter des materiellen Anlagevermögens der einzelnen C-Filialen entsprechend zu einem sog. „Asset-Cluster“ zusammengefasst worden. Sodann habe die Betriebsprüfung daraus in Anlehnung an die sog. „Drei-Stufen-Theorie“ des BFH die durchschnittlichen Zeitwerte der jeweiligen Gesamtheit der materiellen Wirtschaftsgüter durch Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten zu Zeitwerten im Wege einer Schätzung mittels einer einheitlichen Rendite abgeleitet. Dabei zugrunde gelegte, der Betriebsprüfung von der B GmbH überlassene Basisparameter wie tatsächlich gezahlte Kaufpreise je Filiale sowie Umfang, Anschaffungszeitpunkte und historische Anschaffungskosten des jeweiligen Sachanlagevermögens seien dabei als zutreffend unterstellt worden. Soweit die Klägerin zur Ermittlung der Substanzwerte des materiellen Anlagevermögens demgegenüber auf die Wiederbeschaffungskosten zu Neuwerten abstelle, vermöge sich der Beklagte dem nicht anzuschließen. Ausweislich der von der B GmbH überlassenen Daten seien zum Übertragungsstichtag überwiegend seit längerem im entsprechenden Betriebsvermögen vorhandene Wirtschaftsgüter erworben worden. Insoweit bestehe die realitätsnahe, wenn auch widerlegliche Vermutung, dass diese Wirtschaftsgüter – selbst bei Unterstellung ihrer von der Klägerin wiederholt betonten „vollen Funktionalität“ – zum Zeitpunkt der Übertragung überwiegend nicht mehr neuwertig gewesen seien. Vor diesem Hintergrund erscheine es wenig sachgerecht und realitätsfern, den tatsächlich gezahlten Kaufpreisen zur Ermittlung der Residualgröße Firmenwert die Wiederbeschaffungskosten des vorhandenen Sachanlagevermögens zu Neuwerten anstatt zu Zeitwerten gegenüberzustellen. Überdies ergebe sich aus einem dem Beklagten vorliegenden, von C selbst herausgegebenen Leitfaden für den Kauf und Verkauf von C-Restaurants, dass der Zustand des Inventars entgegen der Darstellung der Klägerin sehr wohl (auch) eine Rolle bei der Kaufpreisfindung spiele und dieses zumindest im Rahmen der Restaurantübertragung bewertet und gehandelt werde. Auch seien etwaige unternehmensspezifische Veräußerungsverbote (z.B. betreffend die Veräußerung von Inventar an Nicht-Franchisenehmer) für die steuerliche Bewertung ohne Bedeutung. Nach alledem stelle der Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen Kaufpreis und dem Zeitwert des materiellen Anlagevermögens denklogisch den jeweiligen Geschäfts- oder Firmenwert dar, soweit keine anderen Wirtschaftsgüter identifiziert werden könnten. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Kaufpreise vorliegend einvernehmlich ausschließlich nach der künftig erwarteten Ertragslage des jeweiligen Restaurants ermittelt worden seien. Ein über den Zeitwert der materiellen Wirtschaftsgüter hinaus gezahlter Kaufpreis könne folglich nur eine Vergütung für überlassene Ertragschancen, mithin für einen Goodwill/Firmenwert darstellen. Soweit die Klägerin demgegenüber auf die Ertragssituation der Restaurants vor der Übernahme durch die B GmbH abstelle, lägen diese Ausführungen neben der Sache.

In der mündlichen Verhandlung vom 31.08.2016 hat der Vertreter der Klägerin auf Nachfrage zu der behaupteten Fehlerhaftigkeit bzw. Unvollständigkeit der fachlichen Stellungnahme vom 29.12.2012 zugrunde gelegten Aufstellungen bzw. Excel-Listen erklärt, dass er bezweifle, dass die der Wertermittlung durch den Beklagten zugrunde gelegten Listen vollständig seien. Mit den beispielsweise in der Liste für das Restaurant G-Straße aufgeführten Vermögensgegenständen lasse sich kein C-Restaurant betreiben. Eigene Listen könnten seitens der Klägerin allerdings nicht vorgelegt werden.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide über Körperschaftsteuer sowie den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 und 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

I. Der Beklagte hat zu Recht angenommen, dass die B GmbH, deren Einkommen bzw. Gewerbeertrag aufgrund der bestehenden ertragsteuerlichen Organschaft gemäß den §§ 14 Abs. 1 KStG, 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG der Klägerin zuzurechnen ist, im Zuge des in 2008 erfolgten Kaufs der C-Restaurants einen Firmenwert i.H.v. ... € erworben habe, welcher auf 15 Jahre abzuschreiben ist.

1. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein sonstiger lebensfähiger Teil eines Betriebs in einem einheitlichen Vorgang gegen einheitliches Entgelt erworben, ohne dass die Vertragspartner eine Vereinbarung über die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter getroffen haben, so ist der Kaufpreis zur Ermittlung der jeweiligen Anschaffungskosten der erworbenen Einzelwirtschaftsgüter im Verhältnis ihrer geschätzten Teilwerte aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl II 2009, 705).

Anschaffungskosten für einen nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG zwingend auf 15 Jahre abzuschreibenden Geschäfts- oder Firmenwert sind dabei nur dann anzunehmen, wenn das Gesamtentgelt für den Erwerb des Betriebs höher ist als der Substanzwert, d.h. die Summe der Teilwerte aller übrigen materiellen und immateriellen – bilanzierten wie nicht bilanzierten – Wirtschaftsgüter dieses Unternehmens abzüglich der Verbindlichkeiten (vgl. BFH-Urteil vom 27.02.1992 – IV R 129/90, BStBl II 1992, 841; Krumm/Ehmcke in: Blümich, EStG, § 5 Rz. 615c, § 6 Rz. 758). Für die Ermittlung der Anschaffungskosten des Geschäftswerts ist daher zunächst festzustellen, welche anderen Wirtschaftsgüter auf den Erwerber übergegangen sind und welcher Teilwert ihnen im Zeitpunkt der Übernahme beizulegen ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1981 – I R 54/77, BStBl II 1982, 189). Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Im Falle eines Unternehmenskaufs entspricht der Teilwert der betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter regelmäßig den Wiederbeschaffungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.1973 – III R 88/69, BStBl II 1973, 475; vom 20.09.1989 – II R 96/86, BStBl II 1990, 206).

Übersteigt der Kaufpreis die Summe der auf diese Weise ermittelten Teilwerte der erworbenen materiellen Einzelwirtschaftsgüter, so ist ferner zu prüfen, ob der überschüssige Betrag für andere immaterielle Einzelwirtschaftsgüter bezahlt wurde. Erst wenn der Kaufpreis nicht nachweislich für bestimmte einzelne Wirtschaftsgüter bezahlt wurde, kommt die Annahme von Anschaffungskosten für einen Geschäfts- oder Firmenwert

in Betracht.

2. Nach diesen Grundsätzen hat der Beklagte im Streitfall zutreffend einen von der B GmbH erworbenen Firmenwert i.H.v. ... € ermittelt. 34

a) Dass der jeweils vereinbarte und tatsächlich gezahlte Gesamtkaufpreis für die von der B GmbH erworbenen Restaurants i.H.v. ... € mangels vertraglicher Vereinbarung eines Aufteilungsmaßstabs dabei nach Maßgabe der vorstehenden Grundsätze auf die einzelnen erworbenen Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist, dürfte zwischen den Beteiligten unstrittig sein. Die Klägerin hat die aus Sicht des Senats zutreffende Vorgehensweise des Beklagten, zunächst die Teilwerte sämtlicher auf sie übergegangenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Übernahme und sodann den Firmenwert als Residualgröße zwischen dem gezahlten Gesamtentgelt für den Erwerb des jeweiligen Restaurants und der Summe der zuvor ermittelten Teilwerte aller erworbenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter zu ermitteln, dem Grunde nach zu Recht nicht beanstandet. Sie hat vielmehr selbst ausgeführt, dass ungeachtet der vorliegenden und vom Beklagten unbestrittenen Unerheblichkeit von Umfang und Beschaffenheit des erworbenen Inventars bei der Kaufpreisbemessung gleichwohl für steuerliche Zwecke die Teilwerte der von der B GmbH erworbenen Assets zu ermitteln und von dem Kaufpreis in Abzug zu bringen seien, wobei ein (positiver oder negativer) Firmenwert als Differenz zwischen Kaufpreis und Summe der Teilwerte verbleibe. Da methodisch insoweit somit Einigkeit zwischen den Beteiligten besteht und die beschriebene Vorgehensweise – wie vorstehend dargestellt – der BFH-Rechtsprechung entspricht, sieht der erkennende Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab. 35

b) Streitig ist vorliegend hingegen die Frage, ob der Teilwert der von der B GmbH erworbenen materiellen Wirtschaftsgüter des Inventars bzw. der Betriebsausstattung der C-Restaurants im Rahmen der Aufteilung des Kaufpreises nach vorstehenden Grundsätzen mit dem Wiederbeschaffungsneuwert (so die Klägerin) oder aber mit den Wiederbeschaffungszeitwert (so der Beklagte) anzusetzen ist. 36

Aus Sicht des erkennenden Senats hat der Beklagte insoweit zu Recht die Wiederbeschaffungszeitwerte zugrunde gelegt. Der Ansatz von Wiederbeschaffungskosten unterstellt per se, dass ein Vermögensgegenstand in unveränderter Form wiederbeschafft wird (identische Reduplikation). Mithin entsprechen die Wiederbeschaffungskosten denjenigen Aufwendungen, die vorgenommen werden müssen, um ein Wirtschaftsgut gleicher Art und Güte am Bewertungsstichtag anzuschaffen oder herzustellen (so auch FG Hamburg, Urteil vom 30.04.2013 – 2 K 81/12, juris). Sofern es einen Markt für entsprechende gebrauchte Wirtschaftsgüter gibt, sind zur Ermittlung des Wiederbeschaffungszeitwertes somit die am Gebrauchtmakrt zum Bewertungsstichtag verlangten Preise maßgebend. Andernfalls ist zur Ermittlung des Wiederbeschaffungszeitwertes der Wiederbeschaffungsneuwert zu ermitteln und um planmäßige Abschreibungen nach Maßgabe des Alters und Zustands des jeweiligen Wirtschaftsgutes zu kürzen. Da vorliegend – wie von der Klägerin selbst vorgetragen – kein Gebrauchtmakrt für Einrichtungsgegenstände eines C-Restaurant existiert, war daher zunächst der Wiederbeschaffungsneuwert der von der Klägerin erworbenen Wirtschaftsgüter ausgehend von deren historischen Anschaffungskosten zu entwickeln und sodann eine angemessene Alterswertminderung vorzunehmen. Dies entspricht der Vorgehensweise des Beklagten und ist rechtlich nicht zu beanstanden. Auch nach der Rechtsprechung des BFH kann bei der Schätzung des Wiederbeschaffungswerts (Teilwerts) abnutzbarer Anlagegüter von den z.B. aus branchenüblichen Preislisten ersichtlichen Neupreisen gleicher Güter ausgegangen 37

werden, welche dann allerdings um die dem Alters- und Abnutzungsgrad der Wirtschaftsgüter entsprechende AfA zu vermindern ist (vgl. BFH-Urteil vom 09.10.1969 – IV 166/64, BStBl II 1970, 205).

Der seitens der Klägerin verlangte Ansatz des erworbenen Inventars mit den Wiederbeschaffungsneuwerten erscheint demgegenüber weder rechtlich haltbar noch wirtschaftlich sachgerecht. Dass die von der B GmbH erworbenen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Übernahme voll funktions- und gebrauchsfähig gewesen sein mögen und die B GmbH nach den vertraglichen Vereinbarungen mit C verpflichtet gewesen ist, die Restauranteinrichtung – z.T. im Zuge sog. „Remodelings“ – dauerhaft instand zu halten bzw. zu erneuern, indiziert keineswegs, dass die Wirtschaftsgüter im Rahmen der Kaufpreisallokation mit den Wiederbeschaffungskosten zu Neuwerten zu bewerten wären, sondern vielmehr gerade das Gegenteil. Die volle Funktions- und Gebrauchsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes kann nicht mit dessen Neuwertigkeit gleichgesetzt werden. Ein gebraucht erworbenes, wenn auch voll funktions- und gebrauchsfähiges Wirtschaftsgut wird aufgrund des infolge seiner bisherigen Nutzung bereits eingetretenen Verschleißes vom Erwerber in der Regel zu einem früheren Zeitpunkt zu ersetzen sein müssen als ein neues, bislang ungebrauchtes Wirtschaftsgut gleicher Art. Gerade weil die B GmbH als Erwerberin vorliegend vertraglich zur permanenten Instandhaltung bzw. Erneuerung der erworbenen Wirtschaftsgüter des Inventars verpflichtet war, kann daher im Rahmen der Bewertung dieser Wirtschaftsgüter nicht unberücksichtigt gelassen werden, dass es sich bei den von ihr erworbenen Assets um gebrauchte und nicht um neue Wirtschaftsgüter handelte. Die Wirtschaftsgüter sind daher bereits aufgrund der im Streitfall geschlossenen vertraglichen Vereinbarungen mit den ihrem Alter entsprechenden Wiederbeschaffungszeitwerten und nicht mit den -neuwerten anzusetzen. 38

Bei Ansatz der erworbenen Assets mit den Wiederbeschaffungsneuwerten ergäben sich ausweislich der Daten, welche in den der fachlichen Stellungnahme vom 29.10.2012 beigefügten Anlagen 1-6 enthalten sind, zum Bewertungsstichtag zudem über den historischen Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter liegende Werte, was offensichtlich nicht sachgerecht erschiene. Auch aus diesem, von der Betriebsprüfung bereits in der Schlussbesprechung vom 04.12.2012 angeführten Grund kommt ein Ansatz des erworbenen Inventars mit den Wiederbeschaffungskosten zu Neuwerten nicht in Betracht. 39

c) Dass die seitens des Beklagten zugrunde gelegten Wiederbeschaffungskosten zum Zeitwert von diesem methodisch unzutreffend ermittelt worden seien, wurde von der Klägerin im Übrigen nicht vorgetragen und ist auch anderweitig nicht ersichtlich. Die insoweit vom Beklagten zugrunde gelegten Basisparameter wurden diesem von der B GmbH selbst zur Verfügung gestellt, so dass grundsätzlich von deren Richtigkeit und Vollständigkeit auszugehen ist. Etwas Gegenteiliges wurde von der Klägerin nicht substantiiert vorgetragen. Soweit ihrerseits erstmals im Klageverfahren geltend gemacht wurde, dass die vom Beklagten zur Berechnung der Teilwerte des Inventars zugrunde gelegten Aufstellungen bzw. Excel-Listen grob fehlerhaft bzw. unvollständig seien, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die fraglichen Aufstellungen ausweislich der Steuerakten (vgl. Bp.-HA betr. die B GmbH, Bd. IV unter VIII.) offenbar durch den Geschäftsführer der Klägerin bzw. der B GmbH selbst mit E-Mail vom 10.07.2012 an die Betriebsprüfung übersandt wurden. Die seitens der Klägerin aufgestellte Behauptung, die Betriebsprüfung habe zu keinem Zeitpunkt Kontakt zu ihrem Geschäftsführer oder dem verantwortlichen Betriebsleiter aufgenommen, wird hierdurch eindeutig widerlegt. Zum anderen hätte die Klägerin zur gewissenhaften Erfüllung ihrer aus § 155 FGO i.V.m. § 282 der Zivilprozessordnung (ZPO) erwachsenden Obliegenheiten spätestens im Termin zur mündlichen Verhandlung vom 31.08.2016 40

korrigierte Aufstellungen über die von der B GmbH im Einzelnen erworbenen Wirtschaftsgüter zwecks Untermauerung ihres tatsächlichen Vorbringens vorlegen müssen. Dies ist allerdings nicht geschehen; stattdessen wurde seitens der Klägerin in der mündlichen Verhandlung lediglich erklärt, dass Zweifel an der Vollständigkeit der vom Beklagten zugrunde gelegten Listen bestünden, aber keine korrigierten Listen vorgelegt werden könnten. Dies erscheint zur Substantiierung ihres Vortrags zur angeblichen Fehlerhaftigkeit bzw. Unvollständigkeit der Listen jedoch nicht ausreichend.

d) Soweit von der Klägerin des Weiteren auf die im Jahr 2014 aufgrund einer verkürzten Vertragslaufzeit erfolgte nachträgliche anteilige Kaufpreiserstattung für das Restaurant G-Straße hingewiesen wurde, so spricht dieser Umstand eher für als gegen die Annahme des Erwerbs eines positiven Firmenwerts im Zuge der Übernahme der C-Restaurants in 2008 durch die B GmbH. Seitens des Beklagten wurde insoweit bereits darauf hingewiesen, dass für eine anteilige Kaufpreiserstattung durch C aufgrund der für das Inventar bestehenden Veräußerungsmöglichkeit wohl kein Raum bestanden hätte, wenn der entsprechende Kaufpreisanteil auf materielle Wirtschaftsgüter der Betriebsausstattung entfallen wäre. Dieser Hinweis erscheint aus Sicht des erkennenden Senats zutreffend. Sonstige steuerliche Folgen sind aus der erst in 2014 erfolgten anteiligen Erstattung für das vorliegende Streitjahr im Übrigen nicht zu ziehen.

41

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

42