



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin vom 7. März 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 7. Februar 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin wurde mit dem Bescheid datiert vom 9. Juli 1998 antragsgemäß zur Körperschaftsteuer 1996 veranlagt, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 21,001.239,00 festgestellt wurden. Einer Berufung gegen diesen Bescheid, welcher das Berücksichtigen von bis dahin nicht erklärter abgeführter Kapitalertragsteuer begehrte, wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 3. September 1998 stattgegeben.

Im Zeitraum vom 4. August bis 2. November 1999 fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt. Im darüber gemäß § 150 verfassten Bericht hielten die Prüfer unter anderem Folgendes fest:

"Punkt 1) (der Niederschrift über die Schlussbesprechung, Anlage I) - Umgründung I-GmbH

Sachverhalt:

Chronologie:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. September 1995 wurde die I-GmbH gegründet, wobei die CAG-GmbH eine Stammeinlage in Höhe von S 499.000,00 und Herr EG eine Stammeinlage in Höhe von S 1.000,00 übernahmen. Laut Abtretungsvertrag vom 17. Oktober 1995 wurde der Geschäftsanteil in Höhe von S 1.000,00 von Herrn EG an die CAG-GmbH abgetreten. Mit Einbringungsvertrag vom 29. November 1995 wurde von der CAG-GmbH der Teilbetrieb Extrusionstechnik in die I-GmbH rückwirkend zum 31. März 1995 gemäß Art. III UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) eingebracht. Mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 1995 wurden von der G-GK die Anteile an der Tanzcafe-M-GmbH erworben. Gleichzeitig erfolgte eine Namensänderung der 'Tanzcafe-M-GmbH' in 'I-Holding-GmbH'. Mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 1995 wurden die Anteile der CAG-GmbH an der I-GmbH um S 15,814.000,00 an die I-Holding-GmbH rückwirkend zum 30. September 1995 verkauft. Mit Verschmelzungsvertrag vom 15. Dezember 1995 wurde die I-GmbH mit der I-Holding-GmbH rückwirkend zum 30. September 1995 gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen (Upstream merger). Mit gleichem Datum erfolgte eine Namensänderung der I-Holding-GmbH in I-GmbH. Weiters wurde von der G-Holding-AG mit Beschluss vom 26. November 1995 ein nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss in Höhe von S 11,500.000,00 an die I-GmbH zur Abdeckung von Investitionskosten gewährt (mittelbarer Gesellschafterzuschuss). Mit Gewinnausschüttungsbeschluss vom 30. November 1995 der CAG-GmbH als alleiniger Gesellschafterin der I-GmbH wurde der Bilanzgewinn der I-GmbH zum 30. November 1995 mit einem Teilbetrag von S 62,500.000,00 ausgeschüttet. Mit Zusammenschlussvertrag vom 25. November 1997 beteiligte sich Herr MS (Geschäftsführer der B-Werkzeugbau-GmbH., Deutschland) rückwirkend ab 1. Januar 1997 als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Einlage in Höhe von S 10,000.000,00 an der I-GmbH (ehemalige I-Holding-GmbH). Zusammenschlussstichtag war der 31. Dezember 1996. Weiters wurden am 25. September 1997 die Anteile der G-GK an der I-GmbH um S 10,000.000,00 an die B-Werkzeugbau-GmbH, Deutschland verkauft. Dieser Kaufpreis entspricht dem Eigenkapital der I-GmbH laut Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 1996 zu Verkehrswerten. Gemäß § 8 Abs. 2 des Zusammenschlussvertrages wurde keine Vorsorge dahingehend getroffen, dass es beim vorliegenden Zusammenschluss zu keiner Verschiebung der Steuerbelastung kommt.

Bisherige handelsrechtliche und steuerrechtliche Vorgangsweise:

Anlässlich der Einbringung des Teilbetriebes Extrusionstechnik in die I-GmbH zum 31. März 1995 erfolgte eine handelsrechtliche Aufwertung und es wurde ein Firmenwert in Höhe von S 50,000.000,00 aufgedeckt, der gegen ungebundene Kapitalrücklage gebucht wurde. Dieser Firmenwert stammt aus der anlässlich der Einbringung des Teilbetriebes Extrusionstechnik vorgenommenen Aufdeckung der stillen Reserven gemäß den Bewertungsmöglichkeiten nach § 202 HGB (siehe Bericht I-GmbH zum 30. November 1995, Tz 19). Die im Wirtschaftsjahr 1. April. 1995 -30. September 1995 bei der I-GmbH

handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung des Firmenwertes in Höhe von S 1,666.667,00 wurde außerbilanzmäßig durch Zurechnung neutralisiert.

Allerdings wurde bei der I-Holding-GmbH . (spätere I-GmbH) für die Jahre 1995 und 1996 eine Firmenwertabschreibung mit steuerlicher Wirksamkeit vorgenommen. Der mittelbare Gesellschafterzuschuss der G-Holding-AG an die I-GmbH in Höhe von S 11,500.000,00 wurde bei der I-GmbH ebenfalls auf nicht gebunden Kapitalrücklage gebucht. In der Folge wurden die auf nicht gebundene Kapitalrücklage gebuchten Beträge von S 50,000.000,00 und S 11,500.000,00 ertragswirksam aufgelöst (Erhöhung des Bilanzgewinnes) und ausgeschüttet, wobei allerdings eine außerbilanzmäßige Korrektur erfolgte (KZ 630 in der Körperschaftsteuererklärung der I-GmbH 1995: - 61,500.000,00). Da laut Abtretungsvertrag vom 15. Dezember 1995, Punkt 2. die Ausschüttung in Höhe von insgesamt S 62,500.000,00 der Firma CAG-GmbH zustand, wurde bei der CAG-GmbH eine Forderung aufgrund der Gewinnausschüttung in Höhe von S 62,500.000,00 gebucht. Bei der I-GmbH wurde eine korrespondierende Verbindlichkeit gebucht. Diese Verbindlichkeit wurde von der I-Holding-GmbH als Rechtsnachfolgerin übernommen. Bei der CAG-GmbH wurde die Ausschüttung im Wirtschaftsjahr 1995/1996 außerbilanzmäßig als gemäß § 10 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) von der Körperschaftsteuer befreiter Beteiligungsertrag abgezogen. Anlässlich des Zusammenschlusses zum 31. Dezember 1996 wurden vom geprüften Unternehmen die un versteuerten Rücklagen und die Differenzbeträge aus einer Aufwertung des Anlagevermögens versteuert, nicht jedoch der Firmenwert.

Der in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1996 ausgewiesene Firmenwert wurde wie folgt entwickelt:

Firmenwert zum 31. Dezember 1995:	48,333.333,00
-Abschreibung 1996 (1/15)	-3,333.333,00
-Veränderung Firmenwert	-4,080.828,00
Firmenwert zum 31. Dezember 1996	40,919.172,00

Rechtsansicht der Betriebsprüfung:

Variante 1:

Die Ausschüttung resultiert in Höhe von S 50,000.000,00 aus aufgedeckten stillen Reserven. Die Verpflichtung aus der Ausschüttung wurde von der I-Holding-GmbH übernommen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellt die Verbindlichkeit aus der beschlossenen Ausschüttung in Höhe von S 50,000.000,00 bei der I-Holding-GmbH eine Kaufpreisverbindlichkeit dar, mit welcher die aufgedeckten stillen Reserven abgegolten wurden. Dementsprechend liegt bei der CAG-GmbH eine zusätzliche Kaufpreisforderung in Höhe von 50,000.000,00 vor. Somit kommt bei der CAG-GmbH keine Beteiligungsertragsbefreiung in Betracht.

Betragliche Auswirkungen:

a) CAG 1996

a) Forderung Gewinnausschüttung I GmbH

	HB	PB	+/- Erfolg
31. März 1996	62,500.000,00	12,500.000,00	-50,000.000,00

b) Kaufpreisforderung I GmbH

HB PB +/- Erfolg

	HB	PB	+/- Erfolg
31. März 1996	15,814.000,00	65,814.000,00	+50,000.000,00

c) Außerbilanzmäßige Änderung (Beteiligungsertragsbefreiung)

	vor Bp	nach Bp	+/- Erfolg
--	--------	---------	------------

1996 (KZ 631)	-71,861.713,00	-21,861.713,00	+50,000.000,00
---------------	----------------	----------------	----------------

b) I-Holding-GmbH (= spätere I-GmbH)

Es erfolgt ein Passivtausch: Anstelle der Verbindlichkeit aus der Gewinnausschüttung tritt die zusätzliche Kaufpreisverbindlichkeit in Höhe von S 50,000.000,00. Keine steuerliche Auswirkung.

Variante 2:

Da im Rahmen des Zusammenschlusses zum 31. Dezember 1996 für die weitere Gewinnermittlung keine Vorsorge dafür getroffen wurde, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt, ist gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG eine Buchwertfortführung nicht zulässig. Vielmehr sind die Teilwerte der Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter, anzusetzen (Aufwertungszwang).

Somit unterliegt auch der Firmenwert dem Aufwertungszwang und der sich daran anknüpfenden Versteuerung. Ausgehend vom vorliegenden Gutachten wird dieser Firmenwert mit S 50,000.000,00 angesetzt. § 24 Abs. 7 erster Satz EStG 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988) ist nicht anzuwenden, da im vorliegenden Fall das Umgründungssteuergesetz keine Buchwertfortführung sondern eine Aufwertung auf die Teilwerte vorsieht. Es ist daher ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Ferner ist gemäß BGBl. Nr. 201/1996, Art. 42 Z 9 lit. d, § 3 Abs. 2 UmgrStG in der Fassung des BGBl. Nr. 201/1996 (Entfall der Firmenwertabschreibung), ausgegeben am 30. April 1996, erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird. Dem gegenständlichen Zusammenschluss liegt als Stichtag der 31. Dezember 1996 zugrunde. Daher ist bei der vorzunehmenden Veräußerungsgewinnermittlung der Firmenwert ungekürzt anzusetzen.

Außerbilanzmäßige Änderung

	vor Bp	nach Bp	+/- Erfolg
1996	0,00	50,000.000,00	+50,000.000,00

Änderungen und Ergänzungen während der Schlussbesprechung:

Die Variante 1) entfällt.

Zur Variante 2) wird festgehalten:

Unabhängig vom Firmenwert aufgrund der Verschmelzung zum 30. September 1995, der in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1996 mit S 40,919.172,00 ausgewiesen ist, ist der Firmenwert zum 31. Dezember 1996 eigenständig zu ermitteln. Laut der dem Zusammenschlussvertrag beigelegten Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 1996 (Verkehrswertzusammenschluss) beträgt der Firmenwert zum 31. Dezember 1996 S 44,026.523,44. Das in dieser Zusammenschlussbilanz zu Verkehrswerten ausgewiesene Eigenkapital beträgt S 10,000.000,00. Da mit Abtretungsvertrag vom 25. September 1997 die Anteile der G-GK an der I-GmbH, um S 10,000.000,00 an die B-Werkzeugbau-GmbH, Deutschland abgetreten wurden, ist dieser Firmenwert als fremdüblich anzusehen und der Veräußerungsgewinnermittlung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG iVm. § 24 Abs. 7 EStG 1988 zugrunde zu legen. Korrespondierend dazu bildete der Firmenwert von S 44,026.523,44 schon vor der Betriebsprüfung die Ausgangsbasis für die Firmenwertabschreibung bei der Nachfolgefirma I-GmbH&Mitgesellschafter (siehe Besprechungsprogramm I-GmbH&Mitgesellschafter , Punkt 1). Durch den Entfall der Firmenwertabschreibung in Folge der Neutextierung des § 3 Abs. 2 UmgrStG für Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird, ist eine Verminderung des Veräußerungsgewinnes um den steuerlichen Buchwert des aus der Verschmelzung zum 30. September 1995 resultierenden Firmenwertes in Höhe von S 40,919.172,00 nicht möglich.

Außerbilanzmäßige Änderung

	vor Bp	nach Bp	+/- Erfolg
1996	0,00	44.026.523,44	+44,026.523,44

...

Tz 22) Andere Abänderungen (Kz 630)

Die sich aus dem Verkehrswertzusammenschluss zum 31. 12. 1996 ergebende Aufwertungsbesteuerung wird wie bisher unter KZ 630 erfasst.

1996

<i>Aufwertungsbesteuerung bisher</i>	<i>13.889.554,00</i>
<i>Versteuerung Firmenwert lt. Pkt. 1) NS</i>	<i>44.026.523,44</i>
<i>Aufwertungsbesteuerung lt. Bp.</i>	<i>57.916.077,44</i>

Zur Versteuerung des Firmenwertes im Rahmen der Aufwertungsbesteuerung wird grundsätzlich auf die Ausführungen in der Niederschrift, Anlage 1) verwiesen.

Zusammenfassend und ergänzend wird dazu ausgeführt:

Laut § 8 (2) des Zusammenschlussvertrages vom 25. 9. 1997 wurde für die weitere Gewinnermittlung keine Vorsorge getroffen, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Daher ist gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG eine Buchwertfortführung nicht zulässig, sondern es sind die Teilwerte der Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener, unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen (Aufwertungszwang), sodass auch der Firmenwert dem Aufwertungszwang unterliegt. Aus § 24 Abs. 7 EStG 1988 ergibt sich, dass in diesem Fall von der Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes nicht abgesehen werden kann, da die Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes für eine Buchwertfortführung nicht vorliegen.

Somit ist bei der Aufwertungsbesteuerung im Rahmen des Art. IV UmgrStG der Firmenwert zum 31. Dezember 1996 unabhängig vom Firmenwert aufgrund der Verschmelzung zum 30. September 1995, der in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1996 mit S 40,919.172,00 ausgewiesen ist, eigenständig zu ermitteln. Demgegenüber erfolgte anlässlich des Zusammenschlusses zum 31. Dezember 1996 vom geprüften Unternehmen keine Aufwertung des Firmenwertes auf den anzusetzenden Teilwert.

Zu dieser Teilwertermittlung wird wie folgt ausgeführt:

Laut der dem Zusammenschlussvertrag beigelegten Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 1996 (Verkehrswertzusammenschluss) beträgt der Firmenwert zum 31. Dezember 1996 S 44,026.523,44 (dazu wird auf die Änderung und Ergänzung zu Punkt. 1) der Niederschrift, Anlage 1) verwiesen). Korrespondierend dazu bildete der Firmenwert von S 44,026.523,44 schon vor der Betriebsprüfung die Ausgangsbasis für die Firmenwertabschreibung bei der Nachfolgefirma I-GmbH & Mitgesellschafter.

Ferner sind bei der gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG iVm. § 24 Abs. 7 EStG vorzunehmenden Veräußerungsgewinnermittlung die im Zuge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 ergangenen Übergangsbestimmungen zu beachten: Gemäß BGBl. Nr. 201/1996, Art. 42 Z 9 wurde im 3. Teil des Umgründungssteuergesetzes eine Ziffer 4 angefügt. Laut dieser angefügten Z 4 lit. a kann die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 in der Fassung des BGBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs. 3 des EStG 1988 letztmalig im letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Vom geprüften Unternehmen wurde entsprechend dieser speziellen Übergangsvorschrift in Bezug auf die Firmenwertabschreibung der sich aus der Verschmelzung zum 30. September 1995 ergebende Firmenwert im Jahr 1996 mit S 3,333.333,00 abgeschrieben (siehe Niederschrift, Anlage 1).

Allerdings bestimmt lit. d) der gemäß BGBl. Nr. 201/1996, Art. 42 Z 9 angefügten Ziffer 4, dass § 3 Abs. 2 UmgrStG in der Fassung des BGBl. Nr. 201/1996 erstmalig auf Umgründungen anzuwenden ist, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird. Dem gegenständlichen Zusammenschluss liegt als Stichtag der 31. Dezember 1996 zugrunde. Durch den Entfall der Firmenwertabschreibung in Folge der Neutextierung des § 3 Abs. 2 UmgrStG für Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird, konvertiert der in der Steuerbilanz mit S 40,919.172,00 aufscheinende Firmenwert von einem der Abschreibung zugänglichen Wirtschaftsgut zu einem steuerlichen Nullum, das bei der Aufwertungsbesteuerung im Rahmen des Art. IV UmgrStG nicht aufwandswirksam berücksichtigt werden kann. Aufgrund der Übergangsregelung in der zitierten Ziffer 4 lit. d) entfällt somit bei der Versteuerung der stillen Reserven (einschließlich Firmenwert), die gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG, letzter Satz iVm. § 24 Abs. 7 EStG 1988 vorzunehmen ist, die

Abschreibungsmöglichkeit der restlichen Firmenwertfünftel bereits im Jahr 1996. Daher ist im gegenständlichen Fall eine Verminderung des Veräußerungsgewinnes um den steuerlichen Restbuchwert des Firmenwertes in Höhe von S 40,919.172,00 nicht möglich.

Weiters ergibt sich unmittelbar aus der in § 3 Abs. 2 UmgrStG idF. BGBl. Nr. 201/1996 normierten Steuerneutralität von Buchverlusten ('Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz') iVm. der zitierten Z 4 lit. d, dass der Firmenwert in Höhe von S 40,919.172,00, der im Zuge eines vorbereitenden Anteilerwerbes anlässlich der Verschmelzung zum 30. September 1995 abgegolten wurde und im damaligen Buchverlust Deckung fand, bei der zum 31. 12. 1996 durchzuführenden Veräußerungsgewinnermittlung nicht mehr steuerwirksam (aufwandswirksam) abgehen kann."

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen im gemäß § 303 Abs. 4 BAO

wiederaufgenommenen Verfahren für die Körperschaftsteuer 1996 mit dem Bescheid datiert vom 7. Februar 2000.

Gegen diesen richtet sich die Berufung vom 7. März 2000, in welcher die Berufungswerberin ausführte, dass im angefochtenen Bescheid bei der Berechnung des Gewinnes aus einer Betriebsveräußerung dem Veräußerungserlös nicht sämtliche Buchwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter als Aufwendungen gegenübergestellt worden wären. Begehrt werde vom erzielten Veräußerungserlös sämtliche im übertragenden Betrieb vorhandenen Buchwerte als Aufwand abzuziehen, wobei insbesondere der Restbuchwert des dem Betriebsvermögen zugehörigen Firmenwertes in Höhe von S 44.026.523,00 zu berücksichtigen wäre, wodurch der Gesamtbetrag der Einkünfte um diesen Betrag vermindert würde. Die I-GmbH, die sich bis 15. Dezember 1995 als I-Holding-GmbH bezeichnet habe, hätte mit Verschmelzungsvertrag vom gleichen Tag das Vermögen und den Betrieb der früheren I-GmbH zum 30. September 1995 übernommen. Dabei sei ein Firmenwert von S 50,000.000,00 gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG angesetzt und in der Folge nach der Fünftelregelung abgeschrieben worden. Die Bezeichnung der I-Holding-GmbH sei mit 15. Dezember 1995 in I-GmbH geändert worden und habe diese den Betrieb fortgeführt. Am 25. September 1997 sei Herr MS als atypisch stiller Gesellschafter der I-GmbH mit einer Einlage von S 10,000.000,00 entsprechend Art. IV UmgrStG auf Basis der Zusammenschlussbilanz vom 31. Dezember 1996 zu Verkehrswerten beigetreten. Aus diesem Grund sei gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG die Buchwertfortführung unzulässig gewesen, da eine Vorsorge für die Verschiebung von Steuerbelastungen auf stille Reserven nicht vorgesehen und auch nicht geboten gewesen wäre. In diesen Fall wäre der volle Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen gewesen (Annahme einer vollen Veräußerungsgewinnbesteuerung der I-GmbH bei Übertragung auf die steuerliche Personengesellschaft I-GmbH und atypisch stiller Gesellschafter). Die steuerliche Veräußerungsgewinnbesteuerung sei insoweit durchgeführt worden als der Wert des gesamten Betriebsvermögens (S 10,000.000,00 unter Annahme der nachfolgenden 50%igen Beteiligung) den bisherigen steuerlichen Buchwert des Unternehmens überschritten hätte. Im

bisherigen steuerlichen Buchwert sei ein aus § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG resultierender umgründungsbedingter Firmenwert zum 31. Dezember 1996 in Höhe von S 44.026.523,00 enthalten gewesen. Übereinstimmung bestehe darüber, dass der Zusammenschluss unter das Umgründungsteuergesetz zum zugrunde gelegten Stichtag falle. Damit sei der 31. Dezember 1996 der Stichtag für die Veräußerungsgewinnermittlung. § 24 Abs. 1 UmgrStG. Entsprechend würden die Bestimmungen der §§ 13 bis 15 UmgrStG sinngemäß anzuwenden sein. Für das eingebrachte (zusammengeschlossene) Vermögen ende das Wirtschaftsjahr des Übertragenden mit dem Zusammenschlussstichtag (§ 14 Abs. 1 UmgrStG). Dabei sei das Vermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergebe. Die Einkünfte des Übertragenden hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens seien so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang am Ablauf des Zusammenschlussstichtages erfolgt (§ 14 Abs. 2 UmgrStG) und der 31. Dezember 1996 der Zeitpunkt, zu welchem die Veräußerungsgewinnbesteuerung vorgenommen werden müsse. Auch wenn man die Meinung vertreten würde, dass ein "verunglückter" Zusammenschluss, bei dem eine Vorsorge für die Steuerlastverschiebung gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG nicht vereinbart worden sei, nicht unter das Umgründungsteuergesetz falle, sei dennoch der "Veräußerungsgewinn" auf den gemäß Zusammenschlussvertrag festgesetzten Stichtag, den 31. Dezember 1996, zu beziehen. § 24 Abs. 7 EStG 1988 sehe nämlich vor, dass dann, wenn die gesellschaftsvertragliche Übertragung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder Art. V des UmgrStG falle, der Veräußerungsgewinn auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Stichtag zu beziehen sei. Die Betriebsprüfung habe zwar grundsätzlich den Zusammenschluss und die zeitliche Wirksamkeit anerkannt, allerdings in Höhe des steuerlichen Firmenwertes, welcher am 31. Dezember 1996 vorhanden gewesen sei, eine zusätzliche Veräußerungsgewinnbesteuerung unter der Annahme, dass der steuerliche Buchwert des Firmenwertes nicht mehr abzugsfähig wäre, unterstellt. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG habe zugelassen, dass ein Firmenwert, der bei Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wäre, soweit er im Buchverlust Deckung gefunden habe, im Rahmen einer Verschmelzung ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben werden konnte. Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (Sparpaket) sei der § 3 Abs. 2 Z 2 in der bisherigen Fassung für Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 31.12.1995 zugrunde gelegt worden sei, gestrichen worden. Damit sei der verschmelzungsbedingte Ansatz eines Firmenwertes nur mehr für Verschmelzungen bis zum 31. Dezember 1995 möglich gewesen. Dadurch werde aber keineswegs bestimmt, dass der bereits zum 30. September 1995 angesetzte Firmenwert nach dem 31. Dezember 1995 als Ansatz verschwunden wäre. Der Wegfall der angeführten

Bestimmung habe nur zur Folge gehabt, dass bei späteren Verschmelzungen Firmenwerte nicht mehr angesetzt hätten werden können. Das Strukturanpassungsgesetz 1996 habe als zusätzliche Bestimmung im 3. Teil unter Z 4 festgelegt, dass die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 im letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahr letztmalig geltend gemacht werden könne. Durch die Änderung des Umgründungsteuergesetzes aufgrund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 ergebe sich für den Fall der Berufungswerberin jedenfalls bis 31. Dezember 1996 keine Auswirkung, sodass der vor dem 31. Dezember 1995 fusionsbedingte angesetzte Firmenwert nach der Fünfzehntelregelung abgeschrieben haben werden können. Das Bundesministerium für Finanzen habe in mehreren Äußerungen die mögliche Umwandlung von umgründungssteuerrechtlichen Firmenwertabschreibungen in derivativ erworbene nach § 8 Abs. 3 EStG als zulässig erachtet. Ein Missbrauchsverdacht sei danach bei einer Kapitalgesellschaft treffenden Veräußerungsgewinnbesteuerung nicht begründet, da anders als bei Einkommensteuerpflichtigen damit keine Steuerbegünstigung verbunden sei. Auch die noch nicht abgesetzten Fünfzehntelbeträge seien an- beziehungsweise abzusetzen. Diese Vorgangsweise sei allerdings letztmalig auf in das Wirtschaftsjahr 1996 fallende Veräußerungstatbestände zu beziehen. Auch Wiesner habe in RdW 1998/11 ausgeführt, dass *"die Veräußerung des durch Verschmelzung übernommenen Betriebes im Jahre 1996 zur Gegenüberstellung des Veräußerungspreises und des Buchwertes führte, zu dem auch der noch nicht durch die Fünfzehntelabschreibung verbrauchte Firmenrestbuchwert gehört."* Beim Erwerber führe dies zur Verteilung des Kaufpreises auf den erworbenen Betrieb und damit zum Ansatz eines derivativen Firmenwertes, der unter § 8 Abs. 3 EStG falle. Problematisch wäre eine *"Inzuchtveräußerung"*, die sich im Konzernbereich ohne Probleme durchführen lassen würde und der verunglückte Zusammenschluss durch Verzicht auf erforderliche Vorsorgen gegen eine Steuerlastverschiebung, die seitens der Finanzverwaltung unter Umständen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gewertet werden könnten, wenn diese (fast) ausschließlich der Rettung von Firmenwertabschreibung dienen würden. Im Fall der Berufungswerberin liege aber keine *"Inzuchtveräußerung"* im Konzernbereich vor, da sich eine natürliche Person an der Berufungswerberin beteiligt und andererseits der *"verunglückte"* Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG nicht ausschließlich der Rettung der Firmenwertabschreibung gedient habe. Dieser hätte einerseits die Vermögensdarstellung in der Bilanz den Beteiligungsverhältnissen angleichen und Steuerlastverschiebungen, die schwer feststellbar wären, verhindern und andererseits die Erstellung von Ergänzungsbilanzen oder Ausgleichsposten hintanhaltend sollen. Dies seien wesentliche wirtschaftliche Gründe, die den Zusammenschluss in dieser Form begründen würden. Das Hinzutreten eines stillen

Gesellschaftern zu einer Kapitalgesellschaft sei keine ungewöhnliche Maßnahme, es stehe dem Steuerpflichtigen zu, den steuergünstigeren Weg zu wählen, welchen das Gesetz vorgebe. Dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes auch der umgründungsbedingt angesetzte Firmenwert zum Abzug gelange, leite sich aus § 24 Abs. 2 EStG ab. Der Veräußerungsgewinn ergebe sich daher aus dem Betrag, um den der Veräußerungserlös den Wert des Betriebsvermögens übersteige. Auch der allgemeine Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei als Betriebsvermögensvergleich definiert, bei dem das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres, was mit dem Zusammenschlussstichtag gegeben sei, dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gegenübergestellt werden müsse. Zum Betriebsvermögen zähle der umgründungsbedingte Firmenwert gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, da dort vom Ansatz des Firmenwertes gesprochen werde. Dass der Ansatz des Firmenwertes mit Strukturanpassungsgesetz 1996 ersatzlos entfallen solle, gehe aus dem Strukturanpassungsgesetz 1996 nicht hervor. Sondern es werde lediglich bestimmt, dass die Firmenwertabschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG (Fünftehtelabschreibung) letztmalig im letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden könne. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes werde auch keine Abschreibung des Firmenwertes vorgenommen, sondern nur eine Gegenüberstellung der steuerlichen Wertansätze zu den Teilwerten. Unabhängig von dieser Beurteilung werde in der Literatur die Frage heftig diskutiert, ob der Entfall der Firmenwertabschreibung ab 1997 in Hinblick auf das Verletzen des Vertrauensschutzes verfassungswidrig sei. Es sei unverständlich, dass die Prüfer die Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit § 24 Abs. 2 UmgrStG wegen fehlender Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerbelastungen anerkannt hätten, dabei aber ausdrücklich nur der angesetzte Firmenwert als Bestandteil des steuerlichen Betriebsvermögens den Teilwerten nicht gegenübergestellt und somit zusätzlich versteuert werde. Der zu Recht in 1995 angesetzte Firmenwert werde somit ohne gesetzliche Grundlage negiert. Würde die Vornahme eines "verunglückten" Zusammenschlusses als Missbrauch zu behandeln sein, wäre die Gewinnrealisierung beziehungsweise die Veräußerungsgewinnbesteuerung zu verweigern, womit eine Besteuerung insbesondere auch des Firmenwertes nicht eintreten würde. Darüber hinaus würde ohne Berücksichtigung der Sonderbestimmung des § 24 Abs. 2 UmgrStG, der bei Fehlen der Vorsorge für Steuerlastverschiebungen die volle Besteuerung aller stillen Reserven vorsieht, nur die Besteuerung der stillen Reserven im Ausmaß der Reservenverschiebung, somit im vorliegenden Fall nur mit 50 %, zu erfolgen haben. Sollte sich die Verfassungswidrigkeit der Abschaffung der umgründungsbedingten Firmenwertabschreibung durch ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes erweisen, wodurch eine weiterlaufende Fünftehtelabschreibung

rechtmäßig wäre, wäre der Nichtabzug des Restwertes im Zuge einer Veräußerung auch nach 1996 ebenso verfassungswidrig.

Dem entgegneten die Prüfer in der Stellungnahme datiert vom 14. April 2000, dass die Berufungswerberin in der Berufung den als steuerlicher Buchwert bezeichneten umgründungsbedingten Firmenwert zum 31. Dezember 1996 mit S 44,026.523,00 angegeben habe. Entsprechend der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Steuerbilanz 1996 der I-GmbH, der Berufungswerberin mit dem nunmehrigen Namen A-GmbH, zum 31. Dezember 1996 mache dieser steuerliche Firmenwert, der beim vorbereitenden Anteilserwerb anlässlich der Verschmelzung zum 30. September 1995 abgegolten worden wäre, nicht S 44,026.523,00 sondern S 40,919.172,00 aus. Im Rahmen der Buch- und Betriebsprüfung sei nicht, wie in Berufung ausgeführt wird, der steuerliche Firmenwert zum 31. Dezember 1996 in Höhe von S 40,919.172,00 in die Veräußerungsgewinnermittlung einbezogen, sondern der Teilwert des Firmenwertes im Sinne von § 24 Abs. 2 UmgrStG. Dieser habe nach der vorgelegten Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 1996 S 44,026.523,00 betragen. Selbst wenn man wie die Berufungswerberin der Auffassung wäre, dass dieser steuerliche Firmenwert als Bestandteil des Betriebsvermögens anzusehen sei, was jedoch im Folgenden bestritten werde, könnte dem Teilwert des Firmenwertes in Höhe von S 44,026.523,00 nur ein Buchwert in Höhe von S 40,919.172,00 bei der Veräußerungsgewinnermittlung gegenübergestellt werden. Die im Zeitpunkt des Zusammenschlusses zum 31. Dezember 1996 geltende neue Fassung des § 3 Abs. 2 UmgrStG habe bestimmt, dass Buchgewinne und Buchverluste bei der Gewinnermittlung außer Ansatz zu bleiben hätten. Daraus folge, dass der im Zuge der Verschmelzung zum 30. September 1995 entstandene Buchverlust (Verschmelzungsverlust), der zum Ansatz des Firmenwertes geführt habe, bei der Veräußerungsgewinnermittlung zum 31. Dezember 1996 außer Ansatz bleiben haben müssen. Die steuerliche Aktivpost "*Firmenwert*", die nichts anderes als einen Buchverlust aufgrund der Verschmelzung zum 30. September 1996 darstelle, könne daher bei der vorzunehmenden Aufwertungsbesteuerung nicht als Bestandteil des Betriebsvermögens dem entsprechenden Teilwert gegenübergestellt werden. Bei den von der Berufungswerberin zitierten literarischen Stellungnahmen werde entweder vom klassischen Tatbestand der Betriebsveräußerung oder von einem Zusammenschluss außerhalb des Art. IV UmgrStG ausgegangen. Bei der Berufungswerberin komme es jedoch zu einer Aufwertungsbesteuerung im Rahmen des Art. IV UmgrStG. Die steuerliche Firmenwertabschreibung gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 sei keine Firmenwertabschreibung im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG 1988 gewesen, sondern habe sich der in § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG enthaltene Verweis auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 lediglich auf die Verteilung auf 15 Wirtschaftsjahre bezogen. Diese Firmenwertabschreibung sei in das Generalthema der Buchgewinne und Buchverluste

eingekleidet gewesen und § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG nicht als eine Regelung über die Firmenwertabschreibung zu verstehen, sondern aufgrund der Verbindung zur Z 1 leg. cit. eine umfänglich begrenzte Ausnahme vom Abzugsverbot eines umgründungsbedingt entstandenen Buchverlustes. Die Fünfzehntelabschreibung sei eine außerbilanzmäßig geltend zu machende Gewinnkürzungsposition gewesen, da die Voraussetzungen und Wirkungen der Firmenwertabschreibung mit dem bilanzmäßig bei der übernehmenden Körperschaft entstehenden Buchverlust nichts zu tun gehabt hätten. Der in der Steuerbilanz angesetzte Firmenwert dürfe nur im Zuge der Fünfzehntelabschreibung, nicht jedoch im Rahmen einer Teilwertabschreibung abgeschrieben werden. Der als Firmenwert bezeichnete Verschmelzungsverlust sei somit im Fall der Berufungswerberin im Zuge der Verschmelzung in der Steuerbilanz zwar anzusetzen, er hätte aber als solcher in der Steuerbilanz aber nur im Rahmen der Fünfzehntelabschreibung abgeschrieben werden können. Daher habe es sich bei diesem als Firmenwert bezeichneten Verschmelzungsverlust nicht um Betriebsvermögen, sondern um eine Position der Steuerbilanz gehandelt, welche in der Steuerbilanz weder durch eine Teilwertabschreibung aufwandswirksam vermindert noch im Rahmen einer Veräußerungsgewinnermittlung (Aufwertungsbesteuerung) als Bestandteil des Betriebsvermögens dem Teilwert gegenübergestellt habe werden können. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG habe ausschließlich den Ansatz eines als Firmenwert bezeichneten Verschmelzungsverlustes zur Vornahme der Fünfzehntelabschreibung ermöglicht. Eine Teilwertabschreibung oder eine Berücksichtigung des Restbuchwertes des steuerlichen "*Firmenwertes*" als Teil des Betriebsvermögens anlässlich einer Veräußerung wurde nicht zugelassen. Dies habe zur Folge, dass bei einer Veräußerungsgewinnermittlung (Aufwertungsbesteuerung) vor und nach dem 1. Januar 1997 die restlichen Fünfzehntel beziehungsweise der in der Steuerbilanz ausgewiesene "*Firmenwert*" nicht als Teil des Betriebsvermögens dem Veräußerungserlös (Teilwert) gegenübergestellt hätten werden können. Völlig unverständlich sei, weshalb die Berufungswerberin behaupte, dass es durch den angefochtenen Bescheid zu einer zusätzlichen Versteuerung des Firmenwertes komme. Bei Anerkennung der von der Berufungswerberin gewählten Vorgangsweise wäre ja gerade der Firmenwert der I-GmbH vollständig und endgültig einer Besteuerung entzogen worden. Eine Versteuerung des Firmenwertes könne daher nur systemgerecht erscheinen.

Dazu erklärte die Berufungswerberin mit dem Schreiben vom 11. Juni 2001, dass der Firmenwert steuerlich nicht erst bei der Veräußerungsgewinnermittlung zum 31. Dezember 1996 angesetzt worden sei, sondern bereits im Zuge der Verschmelzung der I-Holding-GmbH auf die I-GmbH per 30. September 1995. Entsprechend der Z 4d der Übergangs- und Schlussbestimmungen zum Umgründungsteuergesetz sei § 3 Abs. 2 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 (BGBl. Nr. 201/1996) und somit der Entfall des möglichen

Ansatzes des Firmenwertes gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt worden wäre. Da der Stichtag der Verschmelzung der 30. September 1995 gewesen sei, könne somit der Firmenwert gern § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden Körperschaft abgegolten sei, soweit er im Buchverlust Deckung gefunden habe, ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben werden. Dies sei bereits durch die Verschmelzung auf die I-GmbH zum 30. September 1995 geschehen. Im § 3 Abs. 2 Z 2 sei ausdrücklich das Wort "*angesetzt*" enthalten gewesen und könne dies nichts anderes bedeuten, als dass dadurch dieser Firmenwert steuerlich als Betriebsvermögen gegolten hätte. Der Ansatz des Firmenwertes aus dem grundsätzlich steuerneutralen Verschmelzungsverlust und die Kürzung des steuerneutralen Verschmelzungsverlustes erfolgte grundsätzlich einmalig im Zuge der Verschmelzung und nicht ein weiteres Mal im Zuge einer Veräußerungsgewinnbesteuerung. Wie jede andere Investition sei der Firmenwert einmalig angesetzt und in der Folge abgeschrieben worden, sodass jeweils nach der Jahresabschreibung der restliche Ansatz verblieben wäre. Durch den Wegfall von § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 sei nur ausgesagt worden, dass er im Zuge einer Umgründung ein solcher Firmenwert nicht mehr angesetzt werden darf, wenn ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt werde. Da die für die Berufungswerberin relevante Verschmelzung den Stichtag 30. September 1995 gehabt habe, sei der Firmenwert bereits dadurch angesetzt gewesen. In Z 4 lit. a der Übergangs- und Schlussbestimmungen zum Umgründungssteuergesetz sei festgeschrieben, dass die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 in der Fassung BGBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 letztmalig im letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden könne. Eine Abschreibung könne grundsätzlich nur dann geltend gemacht werden, solange ein Wirtschaftsgut und im steuerlichen Sinn auch der Firmenwert einen Buchwert habe. In der Berufung sei nicht behauptet worden, dass es sich um einen Veräußerungs- beziehungsweise Zusammenschlussvorgang gehandelt habe, der außerhalb des Umgründungssteuergesetzes gelegen gewesen wäre. Die Berufungswerberin gehe daher insofern den angefochtenen Bescheiden getroffenen Feststellungen konform, als der fragliche Zusammenschluss ohne Vorsorge einer Steuerlastverschiebung gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG als ein Vorgang beurteilt wurde, der unter das Umgründungssteuergesetz gefallen und bei dem die Aufwertung der Wirtschaftsgüter auf den vollen Teilwert "*anzusetzen*" gewesen sei. Im Ergebnis komme diese Vorgangsweise einer Veräußerungsgewinnbesteuerung gleich. Durch die im Umgründungssteuergesetz vorgesehene Rückwirkung sei die Grundlage dafür die

Zusammenschlussbilanz mit Stichtag 31. Dezember 1996, wodurch die Abschreibung des Firmenwertes gemäß Z 4a der Übergangsbestimmungen zum Umgründungsteuergesetz geltend gemacht werden könne und mit diesem Stichtag die Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinnes erfolge. Da § 24 Abs. 2 UmgrStG festlege, dass für den Fall, dass keine Buchwertfortführung zulässig sei, der Teilwert der Wirtschaftsgüter "*anzusetzen*" wäre, erfolge der "*Ansatz*" des Firmenwertes im Zuge des Zusammenschlusses nach der selben Diktion wie in § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG (in der Fassung vor Strukturanpassungsgesetz 1996), was bei der Berufungswerberin zum Ansatz des verschmelzungsbedingten Firmenwertes zum 30. September 1995 geführt habe. Da bereits gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG durch die Verschmelzung der I-Holding-GmbH auf die I-GmbH zum 30. September 1995 ein Firmenwert angesetzt worden sei, könne im Rahmen des Zusammenschlusses nur mehr der Differenzbetrag zum Firmenwert per 31. Dezember 1996 und nicht in Höhe von S 44 Mio. ertragswirksam angesetzt werden. Im Strukturanpassungsgesetz 1996 sei keine Bestimmung enthalten, die darauf hingewiesen hätte, dass der bisher im Rahmen des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG angesetzte Firmenwert zum 31. Dezember 1995 beziehungsweise 31. Dezember 1996 steuerneutral untergehe. Es werde bloß festgelegt, dass gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 und somit im Rahmen der Verschmelzung beziehungsweise Umwandlung § 9 Abs. 2 UmgrStG in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 nicht mehr aus dem neutralen Verschmelzungsergebnis angesetzt werden darf, sowie eine Abschreibung letztmalig in dem vor 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden könne. Dass der Firmenwert eine Position sei, welche nur in der Steuerbilanz anzusetzen und außerbüchlich abzuschreiben werde, sei nicht von Bedeutung, weil insbesondere für Umgründungsfälle § 202 HGB vom Buchwert abweichende Ansätze bei Umgründungen zulasse. Relevant seien für die Steuerermittlung jedenfalls die Ansätze in der "*Steuerbilanz*", wozu auch der noch nicht abgeschriebene Firmenrestbuchwert gehöre. Die Berufungswerberin weise darauf hin, dass der Verfassungsgerichtshof am 3. März 2000 den rückwirkenden Entfall der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung des vorbereitenden Anteilserwerbes mit nachfolgender Verschmelzung als verfassungswidrig aufgehoben habe. Dies müsse auch für den Fall der Berufungswerberin gelten. Sollte die im angefochtenen Bescheid behauptete und von der Berufungswerberin bestrittene Folge richtig sein, wäre im Vertrauen auf die gesetzliche Regelung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 der wegfallende Ansatz der noch nicht abgeschriebenen Firmenwerttangente, auch im Zuge einer Aufwertungsbesteuerung gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG, verfassungswidrig. Es sei daher eine verfassungskonforme Vorgangsweise zu wählen. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 habe den Ansatz des Firmenwertes, welcher bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden

Gesellschaft abgegolten wurde, soweit er im Verschmelzungsverlust Deckung gefunden habe, ermöglicht. Damit sollte vermieden werden, dass der Share-Deal (Anteilskauf) im Verhältnis zum Asset-Deal (Betriebserwerb) benachteiligt wäre, weil der Erwerb durch Share-Deal mit nachfolgender Verschmelzung einem Asset-Deal wirtschaftlich gleich komme. Beim Share-Deal habe der Veräußerer den Veräußerungsgewinn für die Anteile zu versteuern, der Käufer (Holdinggesellschaft) hätte den Beteiligungsansatz nur im Rahmen einer eventuellen Teilwertabschreibung steuerlich geltend machen können. Die im Rahmen des Share-Deals mitbezahlten stillen Reserven sowie der Firmenwert seien bei der Gesellschaft, deren Anteile erworben würden, in der Form der Auflösung der Reserven und erzielten Gewinne der Körperschaftsteuer unterworfen. Der Firmenwert sei nach herrschender Lehre nur der Teil des Unternehmenswertes, also Ertragswertes, der den Wert der Einzelwirtschaftsgüter des Unternehmens übersteigt. Mit den laufenden Erträgen werde somit auch der Firmenwert realisiert und versteuert, weshalb er im Zuge eines Asset-Deals (Betriebserwerbes) gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt angesetzt und abgeschrieben werden könne. Für den Fall des Share-Deals mit anschließender Fusion wäre daher insofern eine Doppelbesteuerung eingetreten, als der Veräußerer der Anteile zwar den Veräußerungsgewinn versteuere, der Erwerber allerdings den Firmenwert, der im Beteiligungsansatz enthalten sei und mit Fusion grundsätzlich untergehe, nicht abschreiben könne, beziehungsweise den sich in den zukünftigen laufenden Erträgen niederschlagenden bereits bezahlten Firmenwert einer Versteuerung zu unterwerfen hätte. Durch die Nichtabzugsfähigkeit des bezahlten Firmenwertes wäre somit beim Verkäufer sowie beim Käufer eines Unternehmens eine Versteuerung des Firmenwertes und damit eine Doppelbesteuerung erfolgt. Die Abschreibungsmöglichkeit des Firmenwertes gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 sei daher grundsätzlich systemrichtig gewesen. Allerdings sei diese Bestimmung aus rein fiskal- und budgetpolitischen Überlegungen wieder gestrichen worden, wobei der Verfassungsgerichtshof diese Änderung für verfassungswidrig erklärt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG zum 31.12.1996:

Gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 ist ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-) Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder V des Umgründungssteuergesetzes, ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen (BGBl. Nr. 1993/818 ab 1994). Weist ein Zusammenschluss nicht alle Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG auf,

gilt das Einkommen- und nicht das Umgründungssteuergesetz. Dies führt zur Besteuerung des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988) und zwar gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 rückwirkend auf den Zusammenschlussstichtag unter Aufdeckung aller stiller Reserven einschließlich Firmenwert (Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluss und Realteilung von Rechtsanwälten, Linde, Wien, 1998, S. 17; vgl. ÖStZ 1997, S. 31).

Da im Rahmen des Zusammenschlusses der I-GmbH mit MS zur I-GmbH&Mitgesellschafter zum 31. Dezember 1996 für die weitere Gewinnermittlung im Zusammenschlussvertrag unbestritten keine Vorsorge dafür getroffen wurde, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung von Anteilen am Vermögen zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerlast kommt, ist gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG eine Buchwertfortführung nicht zulässig. Vielmehr sind entsprechend § 24 Abs. 2 UmgrStG die Teilwerte der Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen (Aufwertungszwang).

Somit unterliegt auch der Firmenwert dem Aufwertungszwang und der sich daran anknüpfenden Versteuerung im Sinne des § 24 EStG 1988. Es ist daher ein Veräußerungsgewinn zum 30. Dezember 1996 unter Aufwertung der Vermögenswerte beim bisherigen Alleingesellschafter zu errechnen. Zur Berechnung des Firmenwertes oder des Unternehmenswertes zum 30. Dezember 1996 wurde von der Firma kein neues Unternehmenswertgutachten vorgelegt. Strittig ist im gegenständlichen Fall jedoch, die Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven des Firmenwertes beziehungsweise ob diesbezüglich ein Buchwert in Abzug zu bringen ist. Gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen. Nur der derivativ erworbene (von einem Dritten entgeltlich erworbene) Firmenwert ist als Wirtschaftsgut aktivierungsfähig; ein originärer Firmenwert darf nicht aktiviert werden (§ 203 Abs. 5 HGB). Der originäre Firmenwert ist zwar selbstständig bewertbar, doch sind die Aufwendungen in der Regel nicht zuordenbar beziehungsweise ziffernmäßig nicht bestimmbar; daher ist der originäre Firmenwert nicht anzusetzen (VwGH vom 25. November 1975, 1943/75). Nach dem Einkommensteuergesetz 1988 besteht außerdem ein Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter. Gemäß § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 darf für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, wozu auch der Geschäfts- und Firmenwert zählt (Schimetschek, in FJ 1985, S. 97) ein Aktivposten nämlich nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Die Firmenwertabschreibung ist nur als Steuerbegünstigung für den Unternehmenserwerb erklärbar. Da der Firmenwert der kapitalisierte Gewinn des Unternehmens oder mit anderen Worten die Gewinnchance ist (BFH, BStBI 1982 II 652), schreibt der Käufer mit dem Firmenwert genau den Betrag ab, der die

Bemessungsgrundlage für seine Einkommensteuer sein sollte (Doralt, EStG 4.Aufl., Tz 38 zu § 8 Abs. 3). § 3 Abs. 2 des UmgrStG in der Fassung BGBl. Nr. 699/1991 lautete:

"(2) Für Buchgewinne und Buchverluste gilt Folgendes:

- 1. Buchgewinne und -verluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, soweit nicht Z 2 anzuwenden ist.*
- 2. Ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, kann soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 abgeschrieben werden.*

Voraussetzung ist, dass

- die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungstichtag erfolgt ist, das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und*
- die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungstichtag einen Betrieb führt.*

Der Firmenwert darf insoweit nicht angesetzt werden, als für die erworbenen Anteile der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist."

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art bei der Ermittlung des Einkommens insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Wiesner (SWK 1992, A I 121ff) führt zu Buchverlusten im Wesentlichen unter "Buchverluste auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (2.1.2)" aus, dass bei der Verschmelzung (von zwei Kapitalgesellschaften) mit Kapitalerhöhung (Abfindung der Gesellschafter der untergehenden GmbH durch neue Anteile an der aufnehmenden), ein Buchverlust, der dadurch entsteht, dass der Buchwert des (der aufnehmenden Gesellschaft) übertragenen Vermögens (der untergehenden GmbH) kleiner ist als der Nennwert der neuen Gesellschafteranteile als Sonderposten im Anlagevermögen aktiviert werden könne. Dieser Mindervermögenszugang stelle eine steuerneutrale Vermögensminderung dar (Umkehrung der steuerneutralen Einlage nach § 8 Abs. 1 KStG 1988). Sie könne weder als Buchverlust noch im Wege der Abschreibung eines aktivierten Sonderpostens steuerwirksam sein (2.2.1).

Zu "Buchverlusten auf betrieblicher Grundlage" führt Wiesner (aaO.) weiter aus, dass bei Umgründungen ohne (außerhalb einer) Kapitalerhöhung die übernehmende Körperschaft aus Anlass der Umgründung Wirtschaftsgüter zum Beispiel Anteile der aufnehmenden Gesellschaft, die mit dem übertragenen Vermögen auf die übernehmende Körperschaft übergehen und sofort wieder ausgegeben würden, aus ihrem Bestand abgäbe (2.1.3.2). Bei Verschmelzungen zu Buchwerten müssten Buchverluste steuerneutral behandelt werden, da andernfalls eine Besteuerung der im übertragenen Buchvermögen enthaltenen stillen

Reserven im Endergebnis nicht erfolge, wenn der Buchverlust bei der Umgründung steuerlich anerkannt werde (2.2.2).

Ein im Zuge der Verschmelzung entstandener Verlust ist nach den herrschenden Auffassungen steuerlich nicht abzugsfähig. Schon nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 3 StrukVG hatte ein bei der Verschmelzung entstehender Buchverlust bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens daher außer Betracht zu bleiben (2.3.1, s.a. Igerz, Die Sonderbilanzen der Kapitalgesellschaften, S. 117).

§ 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG normiert mit der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuerneutralität, die der oben aufgezeigten Notwendigkeit der Neutralisierung des Buchverlustes widerspricht.

Hügel (Verschmelzung und Einbringung, S. 591f) führt zur Firmenwertabschreibung gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG im Wesentlichen Folgendes aus:

"Ein Nachteil von Unternehmensakquisitionen nach dem Anteilerwerb/Verschmelzung- Modell nach dem UmgrStG gegenüber dem Unternehmenserwerb durch Einzelrechtsnachfolge besteht darin, dass die Buchwertfortführung der Gewinnung höherer steuerrechtlicher Abschreibungsgrundlagen durch Aufwertung der übergehenden Wirtschaftsgüter und durch Ansatz eines Firmenwertes entgegensteht. Diese Nachteile soll § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG mildern, indem er die steuerwirksame Abschreibung der im Verschmelzungsverlust enthaltenen Firmenwertkomponente zulässt.

Das Ziel der Regelung ist die Gleichbehandlung mit dem Unternehmenskauf durch Einzelrechtsnachfolge. Folgerichtig verweist § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG auf § 8 Abs. 3 EStG 1988. Auch die Ermittlung des Firmenwertes gleicht jener beim Unternehmenskauf. Er ist die Differenz zwischen dem Kaufpreis und den Teilwerten der übrigen Wirtschaftsgüter. Wie der derivative Firmenwert der §§ 203 Abs. 5 HGB und 8 Abs. 3 EStG 1988 ist auch der Firmenwert im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG als Unterschiedsbetrag - keineswegs aber "originär" durch rechnerische Kapitalisierung von Zukunftserträgen - zu ermitteln. An die Stelle des Unternehmenskaufpreises tritt freilich der Anteilskaufpreis.

Die Gleichstellung mit dem Unternehmenskauf beschränkt sich freilich auf den Firmenwert. Die Berücksichtigung der höheren Teilwerte der Wirtschaftsgüter in Form höherer Abschreibungen ist nicht vorgesehen. Indessen darf dies dem Gesetzgeber nicht zum Vorwurf gemacht werden. Tatsächlich ist § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG eine systemdurchbrechende Begünstigungsvorschrift, weil sie im Widerspruch zu allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen steht. Deutlich wird dies gerade beim Vergleich mit dem Unternehmenskauf. Die Erhöhung des Abschreibungspotenzials durch die Aufwertung der erworbenen Wirtschaftsgüter und den Ansatz eines Firmenwertes wird regelmäßig durch einen gleich hohen Veräußerungsgewinn beim Veräußerer "erkauft".

Anders im Falle des Anteilerwerb/Verschmelzungsmodells: Übersteigt der Buchwert der Beteiligung in der Bilanz des Veräußerers das buchmäßige Eigenkapital der Tochtergesellschaft, ist der

Veräußerungsgewinn niedriger als das "Aufwertungspotenzial" im Vermögen der übertragenden Gesellschaft.

Beispiel: Die Beteiligung steht beim Veräußerer mit 100 zu Buche. Das buchmäßige Eigenkapital der Untergesellschaft beträgt 50. Wenn der Teilwert der Wirtschaftsgüter dem Buchwert entspricht, entfällt die Differenz zur Ganze auf einen Firmenwert. Beim Kauf der Anteile zu 100 unter nachfolgender Verschmelzung beträgt der abschreibungsfähige Firmenwert 50, obwohl auf keiner Ebene weder beim Veräußerer noch bei der übertragenden Gesellschaft der Firmenwert gewinnrealisierend aufgedeckt wird. Stets dann, wenn der Beteiligungsansatz höher ist als das buchmäßige Eigenkapital, entgeht der originäre Firmenwert der übertragenden Gesellschaft der Besteuerung. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG durchbricht das umgründungssteuerliche Grundprinzip, wonach die Schlussbesteuerung nur entfällt, wenn die stillen Reserven steuerverstrickt bleiben."

Im gegenständlichen Fall war die mit Verschmelzungsvertrag vom 15. Dezember 1995 zum Stichtag 30. September up-stream auf die I-Holding-GmbH verschmolzene I-GmbH erst am 25. November 1995 gegründet worden. In Anbetracht ihrer nur einmonatigen Existenz im Verschmelzungszeitpunkt kann der angesetzte Firmenwert nur vom mit Vertrag vom 29. November eingebrachten Teilbetrieb Extrusionstechnik der CAG-GmbH stammen.

Gemäß BGBl. Nr. 201/1996 (ausgegeben am 30. April 1996), Art. 42, Z 9 wurde im dritten Teil des UmgrStG eine Ziffer 4 angefügt. Laut dieser angefügten Ziffer 4 lit. a kann eine Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 in der Fassung des BGBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes ("Altfälle") gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 letztmalig im letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahr angesetzt werden.

§ 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung BGBl. Nr. 699/1991 ist nicht als eine Regelung über die Firmenwertabschreibung zu verstehen, sondern stellt auf Grund der Verbindung zur Z 1 eine umfänglich begrenzte Ausnahme vom Abzugsverbot eines umgründungsbedingt entstandenen Buchverlustes dar. Der im UmgrStG angeführte Verweis auf die Abschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG ist ein rein technischer Verweis, der nur die Verteilung des steuerlich abzugsfähigen Teiles des Buchverlustes der Firmenwertabschreibung gleichstellt und damit eine Fünfzehntelabschreibung anordnet.

Auf Grund des oben Dargestellten ergibt sich, dass der Firmenwert des UmgrStG nicht als Wirtschaftsgut gesehen werden kann, sondern eine spezielle steuerliche Begünstigungsbestimmung des UmgrStG ist.

Beim Untergang eines Umgründungsfirmenwertes (zum Beispiel durch Verkauf des Unternehmens oder durch einen "verunglückten" Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG ohne Vorsorgeregelung) kann diese Begünstigungsbestimmung, nämlich die Fünfzehntelabschreibung, am oben dargestellten Sinn der Regelung gemessen nicht so ausgelegt werden, dass es durch die Ausbuchung des noch nicht abgeschrieben

Umgründungsverlustes zu einer ein Fünftel übersteigenden Abschreibung kommt, da ansonsten durch diese Vorgangsweise es auch schon vor dem StrukturanpassungsG 1996 möglich gewesen wäre mit im Verhältnis wenig Aufwand alle Fünftel steuerlich in einem und sofort geltend zu machen.

Durch das StrukturanpassungsG 1996 wurde klargestellt, dass im Wirtschaftsjahr 1996 steuerlich nur ein letztes Fünftel dieser Sonderabschreibung geltend gemacht werden konnte und der Restbetrag dieser Position somit in § 3 Abs. 2 Z 1 UmgrStG in der Fassung BGBl. Nr. 699/1991 zurückfällt und steuerneutraler Buchverlust bleibt. Gemäß BGBl.

Nr. 201/1996 Art. 42, Z 9, Z 4 lit. d ist unter anderem der § 3 Abs. 2 UmgrStG in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zu Grunde gelegt wird.

Der Buchwert des gegenständlichen Verschmelzungsverlustes nach Vornahme der letzten Abschreibung nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung BGBl. Nr. 699/1991 war unbestritten S 40,919.172,00 und wurde im Sinne des letzten Absatzes mit 1. Januar 1997 zu einem steuerneutralen Buchverlust. Dem Teilwert des Firmenwertes mit S 44,026.523,44, wie ihn auch die I-GmbH&Mitgesellschafter in ihrer Zusammenschlußbilanz zum 31. Dezember 1996 angesetzt hatte, konnte daher kein (steuerwirksamer) Buchwert gegenüber gestellt werden.

Die Vorschriften der §§ 3 Abs. 1 (Buchwertfortführung) und Abs. 2 (Unbeachtlichkeit von Buchgewinnen und Buchverlusten) und 4 UmgrStG (Übergang des Rechtes auf Verlustabzuges) bei Verschmelzungen unter Buchwertfortführung in Verbindung mit § 20 Abs. 1 KStG 1988 (Unterbleiben der Liquidationsbesteuerung des § 19 KStG 1988 und der Besteuerung nach den Tauschgrundsätzen des § 6 Z 14 EStG 1988) lassen folgende Zielsetzungen des Gesetzgebers erkennen (vergleiche die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.1981, 14/2583/79, 14/2643/79, zum Strukturverbesserungsgesetz):

Eine Verschmelzung nach Art. I UmgrStG soll ohne Besteuerung stiller Reserven im Betriebsvermögen der verschmolzenen Kapitalgesellschaft möglich sein. Diese Begünstigung ist aber mit der Folge verbunden, dass die Rechtsnachfolgerin (aufnehmende Kapitalgesellschaft) zwecks späterer Versteuerung der stillen Reserven die Buchwerte der auf sie verschmolzenen Kapitalgesellschaft fortführen muss und auch deren Verluste vortragen kann.

Positive (Buchgewinne) und negative (Buchverluste) Unterschiedsbeträge zwischen dem zu Buchwerten übernommenen Betriebsvermögen der verschmolzenen Gesellschaft und dem Buchwert der Anteile an dieser Gesellschaft bleiben bei der Gewinnermittlung der Rechtsnachfolgerin unberücksichtigt.

Dies lässt nur den Schluss zu, dass Übergangsgewinne im Sinne dieser Bestimmung, ebenso aber auch Übergangsverluste, und zwar weder in einem Betrag, noch in Teilbeträgen verteilt über mehrere Jahre, noch unter einem anderen Titel wie etwa dem eines Firmenwertes, steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Es ist daher grundsätzlich steuerlichrechtlich weder eine Absetzung für Abnutzung noch eine Teilwertabschreibung zulässig.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in der oben angeführten Rechtsprechung die Auffassung, dass derartige (positive wie) negative Unterschiedsbeträge steuerlich in keiner Weise (auch nicht über Bilanzansätze) Berücksichtigung finden dürfen, weil dies bei der Gewinnermittlung (etwa eines Liquidations- oder Übertragungsgewinnes) seinen Niederschlag finden würde.

Wie schon oben erwähnt hat der Gesetzgeber durch die oben wiedergegebene Bestimmung (BGBl. Nr. 201/1996 Art. 42, Z 9 im 3. Teil des UmgrStG Z 4 lit. a) nicht nur bestimmt, dass eine Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung des BGBl 1699/1991 ermittelten Firmenwertes ("Altfälle") letztmalig im letzten vor dem 1. Januar 1997 endenden Wirtschaftsjahres angesetzt werden darf, sondern durch die Wortfolge "gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988" auch geregelt, dass diese durch die zitierte Bestimmung des EStG 1988 zu bemessen ist und daher im streitgegenständlichen Zeitraum ertragsteuerlich maximal in Höhe eines Fünfzehntels berücksichtigt werden kann.

Dies kann auch durch die von der Berufungswerberin begehrte gleichsame Ausbuchung des umgründungsbedingten Restbuchwertes nicht umgangen werden, weswegen die Berufung abzuweisen war.

Bezüglich des umgründungsbedingten Firmenwertes wird auf die weitere gesetzliche Entwicklung hingewiesen:

Z 4 lit. a der bereits oben wiedergegebenen Übergangs- und Schlussbestimmungen im 3. Teil des UmgrStG, wonach die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 in der Fassung des BGBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs. 3 des EStG 1988 letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden kann, wurde durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 3. März 2000, G 172/00, mit Ablauf des 31. Dezember 2000 aufgehoben (BGBl. 12000/22).

Durch Art. 9 Z 3 BudgetbegleitG 2001, BGBl. I 2000/142, wurde durch Bundesgesetz nicht nur geregelt, dass die eben wiedergegebene Z 4 lit. a im dritten Teil des UmgrStG mit 31.12.2000 außer Kraft tritt, sondern auch folgende Vorgangsweise angeordnet:

"Der 3. Teil der Z 4 lit. a tritt mit 31. Dezember 2000 außer Kraft. Der nach Abzug der auf die Jahre bis einschließlich 2000 entfallenden Fünfzehntel verbleibende Restbetrag eines Firmenwertes auf Grund einer Umgründung auf einen Stichtag vor dem 1. Jänner 1996 kann

vom anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen in den nach dem 31. Dezember 2000 endenden Wirtschaftsjahren mit je einem Dreißigstel des Firmenwertes geltend gemacht werden."

Damit ist klargestellt, dass eine aus einer Umgründung auf einen Stichtag vor dem 1. Januar 1996 resultierende (im gegenständlichen Fall Verschmelzung am 15. Dezember 1995) umgründungsbedingte Firmenwertabschreibung in den Jahren 1997 bis 2000 nicht möglich ist (Entfall von vier Fünfteln). Ein im Jahr 2001 noch vorhandener Rest des umgründungsbedingten Firmenwertes kann mit jeweils einem Dreißigstel ab 2001 außerbilanzmäßig bei der Berufungswerberin nicht jedoch beim Anteil des atypisch stillen Gesellschafters MS verrechnet werden (siehe Drauschbacher-Lattner, in FJ 2000, S. 362ft, Pkt. 1.3 sowie (Wiesner, in RWZ 2001, S. 189; Wiesner/Schwarzinger, Praxisfragen zum Umgründungs-(steuer-)recht - Aktuelle Umgründungsprobleme in Frage und Antwort, SWK 2002, S 505) und wird dieser damit wieder steuerwirksam

In Anbetracht dieses Antragsrechtes ist auch für den gegenständlichen Fall das Vorliegen der von der Berufungswerberin geltend gemachten Verfassungswidrigkeit zu verneinen.

Linz, am 13. September 2004