



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B.GmbH, vertreten durch Fa. Houf Wirtschaftstreuhand OEG, vorm. Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1010 Wien, Rudolfsplatz 6 vom 27. Mai 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 9. Mai 1997 betreffend Körperschaftsteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelte es sich um ein Großunternehmen mit dem Betriebsgegenstand "Präzisionstechnik" in der Rechtsform einer GmbH.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1993 bis 1995 wurden u.a. folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

#### 1. Urlaubsrückstellung

Die Berechnung der Urlaubsrückstellung der geprüften Gesellschaft wäre insoweit geändert worden, als der so genannte "Fehlzeitenfaktor" (Reduzierung der Arbeitsstunden pro Woche in der Rückstellungsberechnung aufgrund der Umrechnung von den Normalstunden in Höhe von 167 auf die effektive Anwesenheitszeit der Dienstgeber in Höhe von 126 bzw. 139 Stunden pro Woche) nicht anerkannt wurde.

Da Löhne für Lohnzahlungszeiträume zu bezahlen wären und nicht für Produktive Arbeitszeiträume, verbiete sich bei der Aufwandsabgrenzung die Herstellung eines zeitlichen

Zusammenhangs mit einem "produktiven Leistungswochenlohn" (VwGH-Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, Zl. 92/14/0165).

## 2. Firmenwertabschreibung

Die Verschmelzung der M.GmbH (als untergehende Gesellschaft) mit der J.GmbH nunmehr Bw. (als aufnehmende Gesellschaft) sei lt. Verschmelzungsvertrag vom 18. Dezember 1995 rückwirkend mit Wirkung zum Ablauf des 31. Mai 1995 erfolgt.

Gemäß § 3 Abs.2 Z 2 UmgrStG (Artikel 1 betreffend Verschmelzungen) könne ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs.3 des EStG 1988 abgeschrieben werden.

Von der geprüften Gesellschaft wäre allerdings bereits im Jahr 1995 eine steuerliche Abschreibung des Firmenwertes in Höhe von S 3,583.867,-- bei der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung geltend gemacht worden, obwohl auf Grund der Verschmelzung im Jahre 1995 erst 1996 eine Firmenwertabschreibung möglich gewesen wäre. Eine steuerliche Zurechnung Firmenwertabschreibung wäre bisher in Höhe von S 7,548.517,-- vorgenommen worden.

Die BP hätte daher im Rahmen der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung die Zurechnung der gesamten bisher handelsrechtlich als Aufwand verbuchten Firmenwertabschreibung im Jahr 1995 in Höhe von S 11,132.384,-- (statt bisher S 7,548.517,--) vorgenommen.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde ausgeführt, dass u.a. diese Feststellungen zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns von S 4.534.354,-- bzw. Körperschaftsteuererhöhung von S 1.541.680,-- geführt hätten.

Die Nichtanerkennung der Urlaubsrückstellung hätte eine Gewinnerhöhung von S 950.487,--, die Firmenwertabschreibung eine Erhöhung von S 3.583.867,-- gebracht.

Dagegen wurde eingewendet, dass die Bw. seit Firmengründung 1991 für die Berechnung der Rückstellung folgenden Berechnungsmodus angewendet hätte:

Durchschnittliches Brutto-Monatsentgelt	.....
zuzüglich anteiliger Sonderzahlungen	.....
zuzüglich Lohnnebenkosten	.....
ergibt durchschnittlicher Monatsaufwand (Betrag A)	.....
Betrag A	.....
dividiert durch durchschnittlich geleistete Arbeitsstunden/Monat	.....

mal Anzahl der aliquoten offenen Urlaubstage zum Stichtag in Stunden	.....
ergibt Abgrenzungsbetrag je Mitarbeiter (Betrag B)	.....

Die Summe der Beträge B für alle Mitarbeiter – unabhängig davon, ob es sich um einen positiven oder um einen negativen Betrag handelt – ergäbe die Höhe der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube zum Bilanzstichtag.

Von Seiten der BP wäre nunmehr beanstandet worden, dass ausgehend von Betrag A nicht durch die Anzahl der durchschnittlich geleisteten Arbeitsstunden/Monat (das waren im Jahr 1995 für Arbeiter 126 bzw. für Angestellte 139 Stunden) zu dividieren wäre, sondern generell durch die Anzahl der monatlichen Normalarbeitszeit von 167 Stunden. Damit ergäbe sich eine Rückstellung in Höhe von S 3.443.786,00 anstatt von S 4.394.273,00, woraus für das Jahr 1995 eine Gewinnerhöhung von S 950.487,00 abgeleitet würde.

Stelle man die Bilanzwerte der letzten Jahre und die nach Beurteilung der BP anzuerkennenden Rückstellungswerte gegenüber, ergäbe sich folgendes Bild:

	Wert lt. HB	Wert lt. BP	Differenz
1995	4.394.273,00	3.443.786,00	950.487,00
1994	4.782.492,00	3.814.045,00	968.447,00
1993	4.168.773,00	3.361.182,00	807.591,00
1992	3.856.236,00	3.040.134,00	816.102,00
1991	3.950.282,00	3.118.562,00	831.720,00

Daraus sei ersichtlich, dass im Jahr 1995 ein Aufwand aus diesem Titel überhaupt nicht zu verbuchen gewesen wäre, sondern der Differenzbetrag sich sogar um S 17.960,00 reduziert hätte. Auf Grund des Prinzips der periodengerechten Gewinnermittlung könnten in einem Veranlagungsjahr nur solche Aufwendungen und Erträge steuerlich zugerechnet werden, die wirtschaftlich in diesem Jahr verursacht worden wären. Auf Basis dieses Grundsatzes hätte die Judikatur und Verwaltungspraxis das Prinzip des Nachholverbotes entwickelt, wonach Aufwendungen, die in Vorjahren zu unrecht nicht steuerlich geltend gemacht worden wären, in späteren Jahren mit steuerlicher Wirkung nicht nachgeholt werden dürfen (z.B. VwGH vom 23. Jänner 1974, ZI 1138/72 zur erstmaligen Bildung der Urlaubsrückstellung).

Logische Konsequenz dieses Grundsatzes sei, dass auch Aufwendungen, die in Vorjahren vermeintlich zu Unrecht steuerlich abgesetzt worden wären, nicht in einem späteren Veranlagungsjahr gewinnerhöhend berücksichtigt werden dürfen. Unabhängig von der Frage, ob die von der Gesellschaft vorgenommene Berechnungsmethode somit anzuerkennen sei oder nicht, ergäbe sich für das Jahr 1995 keine Gewinnerhöhung sondern eine Gewinnminderung von S 17.960,00.

Abgesehen davon, wäre jedoch auch die Beanstandung der BP hinsichtlich des Berechnungsmodus nicht berechtigt. In Tz 2.5 der Niederschrift vom 16. April 1997 würde auf das Erkenntnis des VwGH vom 12. Jänner 1993, ZI 92/14/0165 verwiesen, wonach die Aufwandsabgrenzung unter Herstellung eines Zusammenhanges mit einem "produktiven Leistungswochenlohn" verboten wäre, da Löhne für Lohnzahlungszeiträume und nicht für produktive Arbeitszeiträume zu bezahlen wären.

Dass Löhne grundsätzlich für Lohnzahlungszeiträume zu bezahlen seien und nicht für produktive Arbeitszeiträume, würde in keiner Weise bestritten. Würde man allerdings diese Tatsache dahingehend auslegen, dass nur solche Beträge, die auf Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Geschäftsjahres entfallen, allenfalls rückstellbar wären, wäre eine Urlaubsrückstellung überhaupt nicht anzuerkennen. Die BP würde somit die Tatsache übersehen, dass neben dem zeitlichen Zusammenhang (wie dargestellt) auch ein sachlicher Zusammenhang gegeben sein kann, der eine Rückstellungsbildung rechtfertigt. Dies kommt auch in dem von der BP zitierten Erkenntnis zum Ausdruck, wonach im entscheidungsrelevanten Fall die Rückstellung in der beantragten Höhe vor allem deshalb nicht anerkannt wurde, weil ein sachlicher Zusammenhang nicht behauptet oder nachgewiesen worden wäre.

Genau dieser sachliche Zusammenhang sei jedoch im vorliegenden Fall entscheidend. Tatsache sei, dass den Erträgen eines Geschäftsjahres die mit diesen Erträgen in sachlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben aufwandswirksam gegenüberzustellen seien. Damit wird dem Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung entsprochen. Schon bereits in seinem Erkenntnis vom 23. Jänner 1974, ZI 1138/72 hätte der VwGH ausgesprochen, dass "wirtschaftlich gesehen die Urlaubsgelder einen Teil des Entgelts für die während des Jahres erbrachte Arbeitsleistung des einzelnen Arbeitnehmers darstellen". Aus diesem Grund wäre daher eine Abgrenzung für nicht konsumierte Urlaube steuerlich zuzulassen.

Wenn aber das Urlaubsgeld Teil des Entgeltes für die während eines Jahres erbrachte Arbeitsleistung sei, dann ist korrekterweise der Abgrenzungsbetrag auch auf diese Bezugsgröße abzustimmen. Damit würde logisch auf die Tatsache Rücksicht genommen, dass die im abgelaufenen Geschäftsjahr erzielten Erträge (denen die zurechenbaren Aufwendungen gegenüberzustellen sind) nur in der geleisteten Arbeitszeit erwirtschaftet hätten werden können und nicht in einer fiktiven Normalarbeitszeit.

Es würde somit ein zwingender sachlicher Zusammenhang zwischen den Erträgen und den geleisteten Arbeitsstunden existieren, daher müssten die Personalkosten auch unter Bezugnahme auf diese Leistungszeiten periodengerecht abgegrenzt werden. Diesen sachlichen Zusammenhang hätte wie erwähnt schon der VwGH in seinem oben erwähnten

grundlegenden Erkenntnis hergestellt. Die Berechnung der Bw. sei somit steuerlich anzuerkennen.

#### ad Firmenwertabschreibung

Die Gesellschaft wäre mit Verschmelzungsvertrag vom 18. Dezember 1995 gemäß Art I UmgrStG als aufnehmende Gesellschaft rückwirkend zum 31. Mai 1995 mit der M.GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen worden, wobei die Anteilsinhaber der (untergehenden) M.GmbH mit Anteilsrechten der (aufnehmenden) J.GmbH (Bw.) abgefunden worden wären. Die M.GmbH wäre zu diesem Zeitpunkt zu 99,7% am Stammkapital der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt gewesen.

Die übertragende M.GmbH hätte zuvor ihre 99,7% der Anteile an der J.GmbH (Bw.) mit Abtretungsvertrag vom 30. Mai 1995 um einen Betrag von S 79.760.000,00 erworben. Unter Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungsnebenkosten hätte der steuerliche Buchwert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Verschmelzung S 83.911.845,00 betragen. Diesem Buchwert wäre zum Stichtag der Verschmelzung ein Eigenkapital der übertragenden Gesellschaft von S 422.461,18 gegenüber gestanden, sodass sich aus der Aufrechnung dieser Beträge ein Unterschiedsbetrag von S 83.489.383,82 ergeben hätte.

In diesem Betrag wäre – wie gesondert nachgewiesen – ein grundsätzlich gem § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG abschreibbarer Firmenwert enthalten gewesen, dessen Höhe auch von der BP mit S 53.758.000,00 anerkannt worden wäre. Die Gesellschaft hätte daher im Jahr 1995 gem § 8 Abs 3 EStG eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 1/15tel von S 53.758.000,00, somit S 3.583.867,00 geltend gemacht.

Die BP hätte eingewendet, dass für das Jahr 1995 keine steuerwirksame Abschreibung geltend gemacht werden könnte, sondern erst für das dem Verschmelzungstichtag folgende Wirtschaftsjahr, für das Jahr 1996. Der Betrag von S 3.583.867,00 wäre daher gewinnerhöhend zugerechnet worden.

Die Ansicht der BP sei unrichtig. Gemäß § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG in der für das Jahr 1995 maßgeblichen Fassung könnte ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten worden wäre, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs 3 EStG 1988 abgeschrieben werden. Voraussetzung sei, 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.

Wie im Zuge der BP anerkannt worden wäre, lagen sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung der Firmenwertabschreibung vor, weshalb auch für das Jahr 1996 die Abschreibung in der beantragten Höhe als zulässig erachtet wurde. Diese Punkte stünden daher grundsätzlich außer Streit. Streitgegenständlich sei lediglich die Frage, ob die Firmenwertabschreibung auch schon für das Jahr 1995 zustehe oder nicht.

Laut Ansicht der BP wäre laut Gesetzeslage die Abschreibung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr abschreibbar, und daher eine Abschreibung im Jahr 1995 nicht zulässig. Grammatikalisch würde diese Auslegung bedeuten, dass der Firmenwert nicht abgeschrieben als auch nicht angesetzt werden dürfte. Im Jahre 1995 wäre ein steuerlicher Übergangsposten in Evidenz zu halten, und könnte dieser erst im Jahre 1996 als steuerlich absetzbarer Firmenwert ausgewiesen werden. Eine derartige Auslegung könne jedoch nicht in der Absicht des Gesetzgebers gelegen sein. Vielmehr sollten da Verschmelzungen auch mit steuerl. Rückwirkung durchgeführt werden könnten, rückwirkende Abschreibung des Firmenwertes verhindert werden (entsprechend der Bestimmung des § 4 Zi 1 lit. a UmgrStG). Dies wäre der Fall, wenn der Firmenwert bereits in jenem Jahr abgeschrieben werden könnte, welches mit dem Verschmelzungstichtag endet.

Die Formulierungen des § 3 Abs. 2 Zi. 2 und § 4 Zi. 1 lit. a UmgrStG seien jedoch nicht gleichlautend. Laut § 4 Zi. 1 lit. a UmgrStG könne der Verlustabzug ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden, während laut § 3 Abs. 2 Zi. 2 UmgrStG die Firmenwertabschreibung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr möglich sein würde.

Wäre der 31. Dezember eines Jahres Verschmelzungstichtag und zudem Regelbilanzstichtag, würde dies keine abweichende Konsequenzen ergeben, nicht jedoch wenn der Verschmelzungstichtag ein anderer als der 31. Dezember sei.

§ 4 Z 1 lit a) UmgrStG würde eindeutig bestimmen, dass der Verlustabzug ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum zusteht. Im Hinblick auf die Tatsache, dass der Verschmelzungsvorgang regelmäßig nach dem Verschmelzungstichtag stattfindet und der Verlustabzug ein höchstpersönliches Recht des Steuersubjektes darstellt, dass allein auf Grund einer zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge nicht auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen würde, erscheine es sachgerecht, die Geltendmachung dieses Rechtes nicht auch schon rückwirkend zu ermöglichen, nämlich gedanklich für einen Veranlagungszeitraum, der vor dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages endet. Da der Verschmelzungsvorgang handelsrechtlich ein laufender Geschäftsfall der aufnehmenden Gesellschaft zum Zeitpunkt des Abschluss des Verschmelzungsvertrages darstellen würde und damit zivilrechtliche die Gesamtrechtsnachfolge regelmäßig erst nach dem

Verschmelzungstichtag eintritt, würde bei einer anderen Auslegung der Verlustabzug bereits für ein Veranlagungsjahr zustehen, in welchem die aufnehmende Gesellschaft zivilrechtlich noch gar nicht Gesamtrechtsnachfolgerin der übertragenden Gesellschaft war.

Auf Grund der früheren Formulierung des StruktVG hätte der VwGH entschieden, dass der Verlustabzug bereits in jenem Veranlagungsjahr, in welches der Verschmelzungstichtag fällt, möglich ist. Im Zuge der Neuformulierung des UmgrStG wäre dies jedoch ausgeschlossen worden. Im Hinblick auf die Tatsache, dass die Verluste bei der aufnehmenden Gesellschaft nicht tatsächlich angefallen und darüber hinaus gemäß § 4 Z 1 lit a) UmgrStG überhaupt nur insoweit abzugsfähig seien, als die Verluste dem übertragenen Vermögen zurechenbar wären bzw./und dieses am Verschmelzungstichtag auch tatsächlich vorhanden sei, würde diese Regelung auch nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen.

Bei der Firmenwertabschreibung würde auf die abweichende Formulierung verwiesen, wonach die Firmenwertabschreibung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr möglich ist. Logischer Hintergrund dieser Formulierung sei, dass – wie bereits oben erwähnt – der Verschmelzungsvorgang zivilrechtlich immer nach dem Verschmelzungstichtag stattfindet. Würde daher die Firmenwertabschreibung bereits in jenem Wirtschaftsjahr zulässig sein, das mit dem Verschmelzungstichtag endet, würde die Abschreibung auf Grund eines Sachverhaltes möglich sein, der noch gar nicht verwirklicht ist.

Wirtschaftlich logisch sei daher die Bestimmung so zu verstehen, dass die Firmenwertabschreibung erst in jenem Wirtschaftsjahr zusteht, in welches der tatsächliche "Anschaffungsvorgang" im Zuge der Verschmelzung fallen würde. Wie oben ausgeführt, entspricht dies bei Stichtagen 31. Dezember regelmäßig auch dem folgenden Veranlagungszeitraum. Bei unterjährigen Stichtagen – wie im vorliegenden Fall – treffe dies jedoch nicht zu, da gemäß dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. Juni 1994 auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als Wirtschaftsjahr i.S. der maßgeblichen Bestimmung zu verstehen sei.

Im vorliegenden Fall wäre der 31. Mai 1995 der Verschmelzungstichtag gewesen, und zu diesem Stichtag sowohl eine Zwischenbilanz der übertragenden Gesellschaft (= Schlussbilanz und Grundlage der Verschmelzung) als auch eine Zwischenbilanz der aufnehmenden Gesellschaft erstellt worden. Zweitere wäre im Zuge der Schlussbesprechung der BP auch übergeben worden.

Der Verschmelzungsvertrag wäre am 18. Dezember 1995 vor Ende eines Regelwirtschaftsjahres mit 31. Dezember 1995 abgeschlossen worden. Dagegen hätte die aufnehmende Gesellschaft auf den Verschmelzungstichtag einen Zwischenabschluss erstellt und/bzw. das Wirtschaftsjahr 1995 in zwei Rumpfwirtschaftsjahre geteilt. Das zweite

Rumpfwirtschaftsjahr hätte somit nach dem Verschmelzungstichtag begonnen, und sei daher aus diesem Grund eine Firmenwertabschreibung zulässig.

Der für die Firmenwertabschreibung maßgebliche zivilrechtliche Anschaffungsvorgang am 18. Dezember 1995 hätte somit (auch) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Abschreibung ermöglicht. Die Unzulässigkeit der Abschreibung wäre eine nicht sachgerechte Durchbrechung des Anschaffungsprinzips und würde auch den Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit durchbrechen, zumal die mit der Anschaffung des Firmenwertes verbundenen Kosten bereits ebenso in diesem Wirtschaftsjahr angefallen wären.

Abschließend sei noch auf den ursprünglichen Sinn der Bestimmung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG Bezug genommen, wenn dieser auch aus fiskalpolitischen Überlegungen dem "Strukturanpassungsgesetz 1996" zum Opfer gefallen wäre. Wie in der Literatur mehrfach kommentiert (z.B. Hügel, ecolex 1995, S.509, Bruckner, ÖStZ 1995, S 225) sollte die Firmenwertabschreibung die grundsätzliche steuerliche Diskriminierung der Beteiligungsveräußerung ("share deal") gegenüber der Unternehmensveräußerung ("asset deal") mildern. Während nämlich beim "asset deal" die Abschreibbarkeit der für den bezahlten Kaufpreis erworbenen Vermögensgegenstände einschließlich Firmenwert beim Käufer außer Streit steht, ist eine (planmäßige) Abschreibung der Anschaffungskosten der Beteiligung grundsätzlich nicht möglich. Dazu komme, dass im Vermögen des erworbenen Unternehmens die mit dem Kaufpreis erworbenen stillen Reserven sowie der Firmenwert quasi nochmals enthalten seien und über laufende steuerpflichtige Gewinne realisiert worden wäre. Während also die Anschaffungskosten steuerlich unbeachtet bleiben würden, müssten die gekauften und nicht selbst erwirtschafteten Gewinne aus stillen Reserven und aus dem Firmenwert versteuert werden.

Um diese steuerliche Diskriminierung zu mindern, wäre die – mittlerweile abgeschaffte – Bestimmung eingeführt worden, die eine ohnedies nur eingeschränkte Abschreibbarkeit des Kaufpreises, nämlich nur hinsichtlich der Firmenwertkomponente, ermöglicht hätte. Dazu sei erwähnt, dass die in der Vergangenheit oftmals gegen diese Bestimmung eingewendete Möglichkeit der Doppelverwertung von Aufwendungen (nämlich durch gleichzeitige Beteiligungsabschreibung) mittlerweile zu einer Nahezu-Garnichtverwertung mutiert sei, zumal die Beteiligungsabschreibung ebenfalls nur noch unter sehr restriktiven Rahmenbedingungen möglich wäre.

Tatsächlich wäre durch die Firmenwertabschreibung ein Teil jener künftig laufenden Gewinne, die bereits über die Anschaffung der Beteiligung im Kaufpreis abgegolten worden wäre und zu steuerpfl. Einkünften geführt hätten, beim Erwerber nicht nochmals steuerpflichtig. Dies wäre nur erreichbar, wenn die Firmenwertabschreibung ab jenem Zeitpunkt zustehe, ab welchem



die steuerpfl. Erträge bei der aufnehmenden Gesellschaft anfallen würden. Dieser Zeitpunkt würde i.d.R. unmittelbar nach dem Verschmelzungstichtag liegen. Eine Bestimmung, wonach eine Abschreibung im ersten Jahr der Anschaffung nicht möglich sein sollte, wäre daher unsachgerecht und systemwidrig.

Die gesetzliche Regelung, wonach die Firmenwertabschreibung ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr möglich sei, wäre somit nicht derart zu verstehen, dass das erste nach dem Verschmelzungstichtag beginnende Wirtschaftsjahr gemeint sei. Vielmehr müsste für die Zeit unmittelbar nach dem Verschmelzungstichtag die Firmenwertabschreibung zustehen, unabhängig davon, ob unmittelbar nach dem Verschmelzungstichtag für die aufnehmende Gesellschaft ein Wirtschaftsjahr beginnt oder nicht. Im Lichte einer verfassungskonformen Auslegung müsste daher der Bw. die Firmenwertabschreibung bereits im Jahr 1995 zustehen.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

#### zu 1. **Urlaubsrückstellung**

Von Seiten der BP wäre beanstandet worden, dass bei der Urlaubsrückstellung für die Ermittlung des Abgrenzungsbetrages je Mitarbeiter, ausgehend von Betrag A, durch die Anzahl der durchschnittlich geleisteten Arbeitsstunden pro Monat dividiert worden wäre.

Es erscheine der BP unzulässig, für Belange der Rückstellungsberechnung den Arbeitslohn auf produktive Arbeitstage (exklusive Feiertage, voraussichtliche Krankheitstage und sonstige Nichtanwesenheitstage der Dienstnehmer) umzurechnen. Es handle sich ja um die Bewertung eines lohnbezogenen Erfüllungsrückstandes. Lohn würde aber gleichermaßen für produktive und unproduktive Arbeitstage bezahlt.

Bei der Bildung von Rückstellungen für unverbrauchten Urlaub ist nach Ansicht der BP vom tatsächlichen Lohnaufwand auszugehen. Eine Umrechnung auf einen produktiven Leistungswochenlohn sei unzulässig, weil einer Bilanz und der in ihr vorzunehmenden periodengerechten Abgrenzung des Aufwandes nicht die Aufgabe einer Kostenrechnung zukomme.

Da die Löhne für Lohnzahlungszeiträume zu bezahlen sind und nicht für produktive Arbeitszeiträume, verbietet sich bei der Aufwandsabgrenzung die Herstellung eines Zusammenhanges mit einem produktiven Leistungswochenlohn.

Zum Vorwurf des Bw. hinsichtlich des Verstoßes der BP gegen das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung würde folgendes ausgeführt. Die Bw. hätte seit ihrer Gründung bei der Berechnung der Urlaubsrückstellung immer den gleichen Berechnungsmodus angewendet. Der BP sei sehr wohl bekannt, dass eine Wiederaufnahme

des Verfahrens im Zuge der BP zurückgehend bis in das Jahr 1991 möglich gewesen wäre, jenes Jahr somit, in dem erstmalig die Berechnung der Rückstellung zu berichtigen wäre.

Auf Grund der damit aber einhergehenden, naturgemäß längeren Prüfungsdauer (statt drei wären es fünf Prüfungsjahre gewesen), der höheren Inanspruchnahme der Buchhaltungskräfte (noch weiter in der Vergangenheit zurückliegende Jahre), wobei von einer Zustimmung der geprüften Gesellschaft aufgrund des äußeren Anscheines ausgegangen werden konnte, wäre von der BP nur das letzte Prüfungsjahr 1995 berichtet worden.

## **Zu 2. Firmenwertabschreibung**

Die geprüfte Gesellschaft wäre mit Verschmelzungsvertrag vom 18. Dezember 1995 gemäß Art I UmgrStG als aufnehmende Gesellschaft rückwirkend zum 31. Mai 1995 mit der M.GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen worden.

Gemäß § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG in der für das Jahr 1995 maßgeblichen Fassung könne ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr abgeschrieben werden.

Streitgegenständlich ist die Frage, ob die Firmenwertabschreibung auch schon für das Jahr 1995 zusteht. Von der geprüften Gesellschaft würde angeführt, dass die Bestimmung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG wirtschaftlich logisch so zu verstehen sei, dass die Firmenwertabschreibung erst in jenem Wirtschaftsjahr zusteht, in welches der tatsächliche "Anschaffungsvorgang" im Zuge der Verschmelzung fällt. Dies würde bei Verschmelzungstichtagen per 31. Dezember regelmäßig auch dem folgenden Veranlagungszeitraum entsprechen. Bei unterjährigen Stichtagen, wie im vorliegenden Fall, treffe dies jedoch nicht zu.

Hervorgehoben wird von der geprüften Gesellschaft auch, dass für den Verschmelzungstichtag 31. Mai 1995 von der aufnehmenden Gesellschaft eine "Zwischenbilanz" erstellt worden wäre. Dadurch wird laut Bw. somit das Regelwirtschaftsjahr 1995 in zwei Rumpfwirtschaftsjahre geteilt. Dies würde jedoch von der BP bestritten und sei somit der entscheidende Punkt. Im Kalenderjahr 1995 wäre nur von zwei Rumpfwirtschaftsjahren auszugehen, wenn zwei Bilanzen vorliegen würden, mit den zwei Gewinnermittlungsperioden 1. Jänner 1995 bis 31. Mai 1995 und 1. Juni 1995 bis 31. Dezember 1995, sei dies jedoch nicht der Fall.

Anzumerken ist, dass am 15. Juni 1998 der Konkurs über das Vermögen der Bw. eröffnet und mit 10. Dezember 2001 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde. Die Stellungnahme der

BP wurde mit Schreiben vom 3. November 2004 den beiden (ehemaligen) Geschäftsführern G. und K. zur Gegenäußerung nachweislich übermittelt, jedoch nicht beantwortet.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad Firmenwertabschreibung)

Übertragende Körperschaft:

Bei der Ermittlung des Gewinnes ist für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (§ 2 Abs. 1 UmgrStG).

Gemäß § 2 Abs. 3 UmgrStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungstichtages erfolgt wäre.

Gemäß § 2 Abs. 5 UmgrStG idF 1991 (BGBl. 699/1991) ist der Verschmelzungstichtag der Tag, zu dem die Bilanz aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird.

§ 2 Abs. 5 UmgrStG idF 1996 (BGBl. 1996/797) lautet in der Folge:

Verschmelzungstichtag ist der Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird. Zum Verschmelzungstichtag ist weiters eine Verschmelzungsbilanz aufzustellen, in der die nach Abs. 1 und 2 steuerlich maßgebenden ergebende Verschmelzungskapitale unter Berücksichtigung nachträglicher Veränderungen i. S. d. Abs. 4 darzustellen sind.

Übernehmende Körperschaft:

Die übernehmende Körperschaft hat die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte i. S. d. § 2 fortzuführen. § 2 Abs. 3 gilt für die übernehmende Körperschaft mit dem –beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF 1991 (BGBl. 699/1991) gilt für Buchgewinne und Buchverluste weiters folgendes: 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 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.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Firmenwertabschreibung bereits für das Jahr 1995 zusteht oder nicht. Lt. Ansicht der BP sei eine Abschreibung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr 1996 zulässig. Lt. Bw. können Verschmelzungen auch mit steuerlicher Rückwirkung durchgeführt werden, die rückwirkende Abschreibung des Firmenwertes jedoch verhindert werden.

Die Bestimmung des § 4 Z 1a UmgrStG würde eindeutig festlegen, dass der Verlustabzug ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum zusteht. Bei der Firmenwertabschreibung würde eine abweichende Formulierung vorliegen, d.h. dass ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr die Abschreibung möglich ist.

Im vorliegenden Fall läge ein unterjähriger Stichtag vor und würde lt. Erlass des BMF vom 14. Juni 1994 auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als Wirtschaftsjahr zu verstehen sein. Im vorliegenden Fall wäre mit 31. Mai 1995 als Verschmelzungstichtag eine Zwischenbilanz erstellt worden und würde lt. Bw. damit das Wirtschaftsjahr 1995 in zwei Rumpfwirtschaftsjahre geteilt.

Lt. herrschender Lehre sollte die Firmenwertabschreibung die steuerliche Diskriminierung der Beteiligungsveräußerung gegenüber der Unternehmensveräußerung mildern. Während die Anschaffungskosten steuerlich unbeachtet bleiben, würden die gekauften und nicht selbst erwirtschafteten Gewinne aus stillen Reserven und Firmenwert versteuert.

Durch die Firmenwertabschreibung wäre ein Teil der künftigen laufenden Gewinne somit beim Erwerber nicht steuerpflichtig. Dies wäre dadurch erreicht, dass die Firmenwertabschreibung ab jenem Zeitpunkt zustehe, ab welchem die steuerlichen Erträge bei der aufnehmenden Gesellschaft anfallen würde. Dieser Zeitpunkt würde in der Regel unmittelbar nach dem Verschmelzungstichtag liegen. Die Abschreibung im ersten Jahr der Anschaffung wäre somit sachgerecht und systemgerecht.

Die Regelung, dass die Firmenwertabschreibung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr möglich sei, wäre somit nicht so zu verstehen, dass das erst nach dem Verschmelzungstichtag beginnende Wirtschaftsjahr gemeint ist, sondern bereits für die Zeit unmittelbar nach dem Verschmelzungstichtag zustehen, unabhängig ob unmittelbar nach dem Verschmelzungstichtag ein Wirtschaftsjahr beginnt oder nicht. Daher müsste die Abschreibung bereits im Jahr 1995 zustehen.

Im vorliegenden Fall wurde die Bw. mit Verschmelzungsvertrag vom 18. Dezember 1995 gemäß Art I UmgrStG als aufnehmende Gesellschaft rückwirkend zum 31. Mai 1995 mit der Maximilian Gessler GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen.

Betreffend Verschmelzungen als auch Einbringungen ist auszuführen, dass mit dem Verschmelzungstichtag hinsichtlich des übertragenden Vermögens das Wirtschaftsjahr endet, jedoch das bereits laufende Wirtschaftsjahr der übernehmenden Gesellschaft nach herrschender Lehre kein "weiteres (nächstes)" Wirtschaftsjahr darstellt (vgl. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 203 zu § 24; Wundsam-Zöchling-Huber-Khun, UmgrStG 1995, Tz 1 u. 4 zu § 3). Dies ist sowohl für fortgeführte steuerfreie Beträge und steuerfreie Rücklagen relevant als auch die erstmalige Absetzung für Abnutzung bei Erfüllen aller Voraussetzungen betreffend die Abschreibung eines Firmenwertes. Wurde z.B. eine Verschmelzung auf den 1. Jänner 1994 vorgenommen, ist die erste Absetzung erst im Jahre 1995 wirksam.

Zu den Einwendungen ist somit auszuführen, dass unter Verweis auf die steuerlichen Bestimmung nach § 2 Abs. 5 UmgrStG steuerlich der Verschmelzungstichtag insofern wesentlich ist, dass mit Ablauf dieses Tages jedenfalls das letzte Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft endet und der Vermögensübergang mit Beginn des folgenden Tages wirksam wird (vgl. Wundsam-Zöchling-Huber-Khun, UmgrStG 1995, Tz 3 zu § 2).

Im vorliegenden Fall wurde somit mit Verschmelzungstichtag 31. Mai 1995 das Wirtschaftsjahr der übertragenden Gesellschaft (M.GmbH ) jedenfalls beendet, das bereits laufende Wirtschaftsjahr der übernehmenden Gesellschaft (Bw.) stellt jedoch noch kein weiteres "nächstes" Wirtschaftsjahr dar.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist im vorliegenden Fall somit die Abschreibung des Firmenwertes entsprechend der herrschenden Lehre und Finanzverwaltung erst ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr 1996 erstmals möglich. Bilanzierungstichtag der Bw. als übernehmende Gesellschaft war lt. Aktenlage der 31. Dezember 1996 und wurde durch die Vorlage einer Zwischenbilanz betreffend die übertragende Gesellschaft auch kein Rumpfwirtschaftsjahr der übernehmenden Gesellschaft (Bw.) begründet.

Bezüglich die (zwingende) Vorlage einer Schlussbilanz ist weiters ergänzend auszuführen, dass von der Bw. zum 31. Mai 1995 keine Schlussbilanz sondern lediglich eine Zwischenbilanz erstellt und vorgelegt wurde, jedoch erst nach der Bestimmung des § 2 Abs. 5 UmgrStG idF 1996, welche auf Umgründungen anzuwenden ist, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1996 zugrunde gelegt wird, gesetzlich die zwingende Aufstellung einer Schlussbilanz bzw./und Verschmelzungsbilanz geregelt wurde. Dies war im vorliegenden Fall jedoch nicht entscheidungsrelevant.

Die Berufung war in diesem Punkt daher abzuweisen.

Ad Urlaubsrückstellung)

Gemäß **§ 4 Abs 2 EStG 1988** muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigt werden. Die Bilanzberichtigung ist in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens zulässig und ist auch von Amts wegen, z.B. im Zuge einer BP, durchzuführen.

Unter einer Bilanzberichtigung versteht man die Berichtigung eines in der Bilanz vorhandenen, unrichtigen und daher unzulässigen Bilanzansatzes durch einen zulässigen Bilanzansatz. Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, ist ein Bilanzansatz bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zurück zu berichtigen, sodass die Bilanzberichtigung nicht zu einer periodenfremden Nacherfassung eines Betriebsvorfalles im Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen kann (VwGH 14.12.1993, 90/14/0034). Es wird dadurch der periodengerechten Gewinnermittlung gegenüber dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung der Vorrang eingeräumt. Die Berichtigung muss über die Eröffnungsbilanz der ersten Periode erfolgen bei der die Bestandskraft durchbrochen werden kann bzw. nicht Verjährung eingetreten ist.

Rückstellungen für künftigen Lohnaufwand im laufenden Urlaubsjahr nicht konsumierter Urlaubsansprüche sind nach der Judikatur des VwGH wahlweise zulässig. Der Rückstellung darf nur der auf das betreffende Jahr entfallende anteilige offene Urlaubsanspruch zugrunde gelegt werden, nicht hingegen der gesamte offene Urlaubsanspruch. Bei der Berechnung sind die tatsächlichen Lohnkosten einschließlich anteiliger Sonderzahlungen, Überstunden, Prämien, Provisionen und dgl. und Lohnnebenkosten wie Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung und der Dienstgeberbeitrag zu berücksichtigen. Unzulässig wäre es hingegen den Arbeitslohn auf produktive Arbeitstage umzurechnen. Wird mit der Rückstellung in einem Jahr erstmals begonnen, so darf auch im ersten Jahr nur der auf die Periode entfallende Rückstellungsbetrag steuerwirksam dotiert werden (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 51 zu § 5).

Bestritten wird sowohl die Höhe der Rückstellung betreffend die Nichtanerkennung des Fehlzeitenfaktors, d.h. die Reduzierung der Arbeitsstunden pro Woche in der Rückstellungsberechnung zu berücksichtigen als auch die periodengerechte Gewinnermittlung. Die Bw. wendet ein, dass auf Grund des Prinzips der periodengerechten Gewinnermittlung das Prinzip des Nachholverbotes entwickelt worden wäre, wonach in späteren Jahren die

Aufwendungen nicht nachgeholt werden dürfen. Auch wäre der Berechnungsmodus der BP nicht berechtigt. Wären nur solche Beträge, die auf Lohnzahlungszeiträume des abgelaufenen Geschäftsjahres entfallen rückstellbar, wäre eine Urlaubsrückstellung nicht anzuerkennen. Neben dem zeitlichen Zusammenhang könnte somit auch ein sachlicher Zusammenhang gegeben sein. Auch lt. dem von der BP zitierten Erkenntnis würde die Rückstellung deshalb nicht anerkannt, weil ein sachlicher Zusammenhang nicht behauptet oder nachgewiesen worden wäre.

Im vorliegenden Fall wäre dieser Zusammenhang ebenso entscheidend. Es sei Tatsache, dass den Erträgen eines Geschäftsjahres die sachlich in Zusammenhang stehenden Ausgaben aufwandswirksam gegenüberzustellen seien. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden wirtschaftlich betrachtet, die Urlaubsgelder einen Teil des Entgelts für die jährlich erbrachte Leistung des einzelnen Arbeitnehmers darstellen. Daher sei eine Abgrenzung für nicht konsumierte Urlaube steuerlich zuzulassen.

Das Urlaubsgeld sei somit Teil des Entgeltes während eines Jahres erbrachter Arbeitsleistung. Es läge somit ein zwingend sachlicher Zusammenhang zwischen den Erträgen und den geleisteten Arbeitsstunden vor und müssten auch die Personalkosten periodengerecht abgegrenzt werden.

Dazu ist auszuführen, dass nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die durchschnittlich geleisteten Arbeitsstunden monatlich zugrunde zu legen sind, sondern die monatliche Normalarbeitszeit von 167 Stunden. Da Löhne für Lohnzahlungszeiträume zu bezahlen sind und nicht für produktive Arbeitszeiträume, verbiete sich bei der Aufwandsabgrenzung die Herstellung eines zeitlichen Zusammenhanges mit einem "produktiven Leistungswochenlohn" (VwGH 12. Jänner 1993, ZI 92/14/0165).

Einen sachlichen Zusammenhang zwischen realisiertem Ertrag und während des unverbrauchtenurlaubes (Fehlzeit) erbrachter Arbeitsleistung stellt die Bw. auch nicht her. Ein sachlicher Zusammenhang der Ausgaben mit den nach dem Realisationsprinzip bestimmten Erträgen wurde im vorliegenden Fall zwar theoretisch eingewendet, jedoch rechnerisch nicht dargelegt. Zudem werden durch die Nichtberücksichtigung von Urlaubszeiten die tatsächlichen Lohnaufwendungen insgesamt verändert, da Löhne für produktive als auch unproduktive Zeit, somit grundsätzlich für Lohnzahlungszeiträume zu bezahlen sind. Anzusetzen sind daher die im betreffenden Wirtschaftsjahr (Kalenderjahr) entstandenen und nicht konsumierten Urlaubsansprüche mit dem Bruttourlaubsentgelt, den aliquoten Anteilen an Sonderzahlungen und den darauf entfallenden Lohnabgaben.

Was den Einwand "Abgrenzung für nicht konsumierte Urlaube" anlangt, ist somit auszuführen, dass diese grundsätzlich möglich und zulässig ist, jedoch vom Bw. im Rahmen der

Jahresbilanz nicht gebildet wurde. Anwartschaften auf höhere Urlaubsansprüche in Folgejahren stehen hingegen nicht im Zusammenhang mit der jeweiligen Abschlussperiode.

Bezüglich periodengerechter Gewinnermittlung und Wiederaufnahme der Verfahren zurück bis zum Jahre 1991, wird eingewendet, dass die Judikatur als auch Verwaltungspraxis das Prinzip des Nachholverbotes entwickelt hätte und daher die in den Vorjahren zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen nicht in einem späteren Jahr gewinnerhöhend berücksichtigt werden dürfen, d.h. damit für das Jahr 1995 keine Gewinnerhöhung sondern eine Gewinnminderung von S 17.960,-- zur Folge hätte. Der Streitpunkt betrifft somit die Ermittlung der Höhe des für das Jahr 1995 maßgeblichen Hinzurechnungsbetrages unter Berücksichtigung der jährlichen Dotierung, da die Rückstellung im Jahr 1995 nicht erstmalig gebildet wurde. Dazu ist auszuführen, dass die steuerlich unzulässige Berechnungsmethode der Rückstellung durch die Bw. auch bereits in den Vorjahren angewendet wurde. Aus der Bestimmung des § 4 Abs 2 EStG 1988 sowie der Judikatur ist jedoch abzuleiten, dass dem Grundsatz der Periodenbesteuerung Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung gegeben wird. Es wäre daher bei der Bw. eine Berichtigung der zurückliegenden Bilanzen durchzuführen gewesen. Der unrichtige Bilanzansatz kann jedoch unter Verweis auf die obigen Ausführungen nicht mit steuerlicher Wirkung in einem späteren Jahr ausgeglichen werden.

Die Berücksichtigung der Dotierung der Vorjahre hätte daher, wie durch die Bw. zu Recht eingewendet, über die Berichtigung der Eröffnungsbilanz bzw. Wiederaufnahme des Jahres 1991 zu erfolgen gehabt. Aufgrund der Zweischneidigkeit der Bilanzen hätte sich dadurch der Hinzurechnungsbetrag und somit die Gewinnerhöhung des Jahres 1995 um jenen resultierenden Unterschiedsbetrag zwischen handels- und steuerrechtlicher Rückstellung in Höhe von S 17.960,-- reduziert. Der Berufung war daher in diesem Punkt statt zu geben.

Berechnung der Körperschaftsteuer (KSt) 1995:

	in ÖS	in Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Prüferbilanz	4.442.624,63	
abzgl. der Hinzurechnung lt. BP	950.487,--	
zzgl. Berechnung lt. Berufungseinwendung	-17.960,--	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE = steuerl. Einkommen	3.510.098,--	
zzgl. Tz 34 des BP-Berichtes ergibt zu versteuerndes Einkommen	18.854.195,--	
Körperschaftsteuer gem. § 22 KStG 1988	18.854.200,--	
34% vom Einkommen =	6.410.428,--	



anzurechn. Steuerabzugsbetr.	-207.287,--	
Abgabenschuld lt. BE	6.203.141,--	450.799,84

Die Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (S, €)

Wien, am 24. November 2006