



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0011-S/04

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 5700 Zell am See, Auerspergstraße 8, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Körperschaftsteuer für 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (Bw.) betreibt einen Großhandel mit Elektronikprodukten. Im Jahr 1993 wurde die L-GmbH als übertragende Gesellschaft mit der S-GmbH als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Vorschriften des Art. I UmgrStG verschmolzen. Der im Zuge dieser Verschmelzung entstandene Firmenwert wurde aktiviert und in den streitgegenständlichen Jahren gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben (Fünfzehntelabschreibung).

Über die Jahre 1998 bis 2000 fand im Betrieb der Bw. eine Betriebsprüfung statt, bei der ua. die Feststellung getroffen wurde, dass die in den Jahren 1998 und 1999 vorgenommene Abschreibung des Firmenwertes nicht anzuerkennen sei, weil die entsprechende gesetzliche Bestimmung mit Art. 42 Z 2 StruktAnpG 1996 ersatzlos gestrichen wurde. Zwar habe der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 3.3.2000, G 172/99 die Z 4 lit. a des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 mit Ablauf des 31.12.2000 als verfassungswidrig aufgehoben, da

aber die Aufhebung erst zum 31.12.2000 erfolgte, sei der 3. Teil Z 4 lit. a UmgrStG für die Jahre 1997 bis 2000 rechtsverbindlich.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm das Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 1998 und 1999 wieder auf und erließ dementsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide.

Gegen diese Körperschaftsteuerbescheide erhob die Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Die dem Firmenwert zugrunde liegenden Gesellschaftsanteile seien im Jahr 1993 im Rahmen eines Management buy outs im Vertrauen darauf erworben worden, dass der Firmenwert steuerlich wirksam abgeschrieben werden könne. Bei den seinerzeitigen Kaufpreisverhandlungen sei die damals unstrittige Möglichkeit der steuerlichen Absetzbarkeit des Aufwandes eine sehr wesentliche Komponente bei der Kaufpreisfindung gewesen. Die zum Zeitpunkt des Management buy outs herrschende Rechtslage sei somit wesentliche Grundlage für diese gravierende unternehmerische Entscheidung gewesen. Wäre den Käufern die vorzeitige teilweise Beseitigung der Firmenwertabschreibung bekannt gewesen, hätte ein anderer Kaufpreis ausverhandelt werden müssen oder wäre der Kauf möglicherweise überhaupt nicht zustande gekommen.

Die übergangslose Aufhebung des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG durch das StruktAnpG 1996 sei bereits vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig erkannt worden. Ab dem Jahr 2001 könne der verbleibende Restbetrag der Firmenwertabschreibung, der nach Abzug der auf die Zeiträume 1997 bis 2000 entfallenden Fünfzehntelabschreibung verbleibe, mit jeweils einem Dreißigstel geltend gemacht werden. Diese neuere Ansicht der Finanzverwaltung sei nach Ansicht der Bw. ebenfalls verfassungswidrig, weil hier die Firmenwertabschreibung für einen Zeitraum von vier Jahren unbegründet verwehrt werde. Die Streichung der Firmenwertabschreibungsmöglichkeit für bereits vor 1996 abgeschlossene Anteilserwerbe in den oben genannten Jahren sei daher nach Auffassung der Bw. wegen Verletzung des Vertrauenschutzes verfassungswidrig. Es werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben und die Firmenwertabschreibung für 1998 und 1999 anzuerkennen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 UmgrStG idF BGBl. 699/1991 gilt für Buchgewinne und Buchverluste 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 Gesellschaft abgegolten wurde, kann, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr abgesetzt und gemäß § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 abgeschrieben werden.

Voraussetzung ist, dass die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungsstichtag erfolgt ist, das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungsstichtag einen Betrieb führt. Der Firmenwert darf insoweit nicht angesetzt werden, als für die erworbenen Anteile der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist.

Gemäß Art 42 Z 2 Strukturanpassungsgesetz vom 30.4.1996, BGBl. 201/1996 erhielt § 3 Abs. 2 UmgrStG folgende Fassung:

Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

Gleichzeitig wurde dem 3. Teil des Umgründungssteuergesetzes folgende Z 4 angefügt:

4.a) Die Abschreibung eines nach § 3 Abs 2 Z 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 kann letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden.

Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 3.3.2000, G 172/99 wurde diese Bestimmung mit Ablauf des 31. Dezember 2000 als verfassungswidrig aufgehoben. Als Begründung führte der Verfassungsgerichtshof Folgendes aus:

Durch die vollständige Beseitigung der Firmenwertabschreibung, ohne Einschleif- oder Übergangsregelung für jene Fälle, in denen der Unternehmenserwerb durch Verschmelzung bereits abgeschlossen war ("Altfälle"), ist das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen in die gegebene Rechtslage in einem Maße beeinträchtigt worden, dass eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorliegt. Die Bedenken des Gerichtshofes richten sich dagegen, dass die Absetzungsmöglichkeit, die seinerzeit gezielt auf die Fälle des vorbereitenden Anteilserwerbes ausgedehnt worden war, in der Folge, nachdem die Steuerpflichtigen von dem neu eröffneten Weg Gebrauch gemacht hatten, für die "Altfälle" schlagartig und vollständig beseitigt worden ist. Der Gerichtshof pflichtet der Bundesregierung darin bei, dass bei Beurteilung dieser Maßnahme budgetäre Erwägungen durchaus mitzuberücksichtigen sind. Er ist daher auch nicht der Meinung, dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, die Absetzungsmöglichkeit für diese "Altfälle" für den vollen Zeitraum von 15 Jahren zu gewähren; er muss aber jenen

Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes auf die gegebene Rechtslage vertrauen durften, durch geeignete Maßnahmen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderung abzufangen. Die Setzung einer Frist für das Außerkrafttreten der aufgehobenen Vorschrift soll die allfällige Schaffung einer Übergangsbestimmung ermöglichen. Verzichtet der Gesetzgeber auf eine legitime Maßnahme dieser Art, so müsste es nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes für die "Altfälle" ab dem Jahr 2001 wieder möglich sein, die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 für den jeweils im Einzelfall verbleibenden Abschreibungszeitraum vorzunehmen.

Mit Art 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 142/2000 führte der Gesetzgeber hinsichtlich der vom Verfassungsgerichtshof beschriebenen "Altfälle" folgende Regelung ein:

Der 3. Teil 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 DreiBigstel des Firmenwertes geltend gemacht werden.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass diese Neuregelung ebenfalls verfassungswidrig sei, weil hier die Firmenwertabschreibung für einen Zeitraum von vier Jahren ihrer Meinung nach unbegründet verwehrt werde.

Fest steht, dass die Aufhebung der lit. a der Z 4 des 3. Teiles des Umgründungssteuergesetzes idF BGBl. 201/1996 mit Ablauf des 31. Dezember 2000 in Kraft getreten ist. Für die Jahre 1998 und 1999 ist daher kraft Gesetzes die Abschreibung eines verschmelzungsbedingten Firmenwertes nicht möglich. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der Unabhängige Finanzsenat an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Verfassungsgerichtshof in seinem zitierten Erkenntnis ausdrücklich die Meinung vertrat, dass der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, die Absetzungsmöglichkeit für die "Altfälle" für den vollen Zeitraum von 15 Jahren zu gewähren. Er muss nur durch geeignete Maßnahmen eine realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderung "abzufangen".

Aus den genannten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 17. Jänner 2006