



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW GmbH, Adresse, vertreten durch Price Waterhouse Coopers, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, vom 12. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 14. Jänner 2003 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der BW wurde in den Jahren 2002 bzw. 2003 eine Betriebsprüfung über die Jahre 1997 bis 2002 durchgeführt. Dabei wurden neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen, von der Betriebsprüfung Abschreibungen des aus der Verschmelzung mit der A GmbH entstandenen Firmenwertes in den Jahren 1997 bis 2000 nicht anerkannt und diese Abschreibungen dem erklärten Gewinn der BW wiederum hinzugerechnet. Die Betriebsprüfung begründete dies damit, dass eine Abschreibung des nach § 3 Abs.2 Z 2 UmGrStG idF BgBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes letztmalig im letzten, vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden könnte. Diese Einschränkung sei in Folge des VfGH- Erkenntnisses vom 3. März 2000 Zl. G179/99 erst per 31. Dezember 2000 wiederum außer Kraft getreten.

Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der entsprechenden Abgabenvverfahren unter anderem neue Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000.

Die BW erhob gegen diese neuen Sachbescheide binnen offener Frist am 10. Februar 2003 Berufung und bekämpfte darin die Nichtanerkennung der Abschreibung des aus der Verschmelzung entstandenen Firmenwertes in den Jahren 1997 bis 2000. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass die BW die Nichthinzurechnung der Firmenwertabschreibung in den einzelnen Jahren offen gelegt habe. Dies in der Hoffnung einen abweisenden Bescheid zu erhalten und dagegen Berufung einlegen zu können. Es sei beabsichtigt gewesen, die rückwirkende Aberkennung der Firmenwertabschreibung durch die Änderung des Einkommensteuergesetzes beim Höchstgericht wegen Verfassungswidrigkeit anzufechten. Das FA habe aber bei Veranlagung der jeweiligen Jahre diese Firmenwertabschreibung immer anerkannt. Erst im Rahmen der Betriebsprüfung sei eine Wiederaufnahme der Verfahren und eine Kürzung um die Abschreibungen des verschmelzungsbedingt hervorgekommenen Firmenwertes erfolgt. Der VfGH habe die gesetzliche Bestimmung zwar als verfassungswidrig aufgehoben, die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes sei aber sehr einschränkend ergangen und der Gesetzgeber habe diese Verfassungswidrigkeit nicht durch entsprechende rückwirkende gesetzliche Änderungen bzw. Reparaturen der gesetzlichen Bestimmungen rückwirkend saniert.

Diese Entscheidung des einfachen Gesetzgebers bekämpfte die BW als europarechtswidrig insbesondere im Hinblick auf das Recht des Vertrauensschutzes und das Effektivitätsgebot.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 4. März 2003 beantragte die BW in Ergänzung der Berufung vom 10. Februar 2003 die Entscheidung über die oben angeführte Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Verfahrensgang gibt den streitgegenständlichen, von den Parteien des Verfahrens unbestrittenen, Sachverhalt wieder.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren sohin die Frage ob trotz der Bestimmungen des § 3 Abs. 2 UmGrStG, die eine Abschreibung des verschmelzungsbedingt entstandenen Firmen-

wertes in den verfahrensgegenständlichen Jahren 1997 bis 2000 ausschließen, eine Firmenwertabschreibung im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG möglich ist.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist aus Sicht des UFS zunächst vorab auszuführen, dass gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung über ein Rechtsmittel durch den gesamten Berufungssenat zu erfolgen hat, soweit der BW dies in der Berufung, dem Vorlageantrag oder den Beitritt zur Berufung beantragt.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO ist über eine Berufung in einer mündlichen Verhandlung zu entscheiden, wenn der BW dies in der Berufung, dem Vorlageantrag oder dem Beitritt zur Berufung beantragt.

Im gegenständlichen Verfahren hat die BW diese Anträge in der Berufung nicht gestellt. Durch die direkte Vorlage dieser Berufung an den UFS wurde dieser direkt zur Entscheidung über die Berufung bestimmt. Die von der BW mit Schriftsatz vom 10. März 2003 eingebrachten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung erfolgten somit nicht in einem von der BAO definierten Schriftsatz. Eine Verpflichtung zur Durchführung des Verfahrens vor dem gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung besteht sohin nicht.

Der UFS sieht auch aus Eigenem aufgrund der zwischenzeitig ergangenen VwGH-Judikatur (Zl.2002/13/0032 vom 24.10.2005) keine Notwendigkeit dieses Verfahren durch den gesamten Berufungssenat und/oder in einer mündlichen Verhandlung abzuführen, weswegen die Entscheidung durch einen Referenten in nicht mündlicher Verhandlung ergeht.

Inhaltlich ist zum gegenständlichen Verfahren im Sinne des vorzitierten VwGH – Erkenntnisses auszuführen, dass gem. § 3 Abs. 2 Z 2 Umgründungssteuergesetz in der Stammfassung BGBl. Nr. 699/1991 ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem den Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben werden kann. Voraussetzung ist, dass

- die Anschaffung längstens 2 Jahre vor dem Verschmelzungstichtag erfolgt ist, das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird“und
- die Körperschaft der 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.

Gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes, bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abzusetzen.

Gem. Artikel 42 Z 2 des insoweit mit 1. Mai 1996 in Kraft getretenen Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 206 wurde § 3 Abs. 2 UmgrStG dahingehend geändert, dass Buchgewinne u. Buchverluste bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleiben.

Im dritten Teil des UmgrStG. wurde durch Artikel 42 Z 9 des Strukturanpassungsgesetzes 1996 in der Z 4 lit. a festgelegt, dass 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.

Der VfGH hob mit Erkenntnis vom 3. März 2000, G 172/99 diese Bestimmung des dritten Teiles des UmgrStG als verfassungswidrig auf und sprach aus, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Dezember 2000 in Kraft tritt.

In seinen Entscheidungsgründen führte der VfGH aus, dass der Gesetzgeber keineswegs gehindert sei, im Hinblick auf das Ziel einer Konsolidierung des Bundeshaushaltes die mit dem Umgründstg. geschaffene Möglichkeit der Absetzbarkeit des Firmenwertes beim vorbereitenden Anteilserwerb pro futuro wieder zu beseitigen. Der Gesetzgeber müsse aber jenen Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes auf die gegebene Rechtslage vertrauen durften, durch geeignete Maßnahmen (zB durch eine Übergangsbestimmung) eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkung der Änderung abzufangen. Die Setzung der Frist für das außer Krafttreten der aufgehobenen Vorschrift solle die allfällige Schaffung einer Übergangsbestimmung ermöglichen. Verzichte der Gesetzgeber auf eine legislative Maßnahme dieser Art, so müsse dies nach Auffassung des VfGH für die Altfälle ab dem Jahre 2001 wieder möglich sein, die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG. in der Fassung des BGBl. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gem. § 8 Abs. 3 des EStG 1988 für den jeweils im Einzelfall verbleibenden Abschreibungszeitraum vorzunehmen.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl. Nr. 142/2000 trug der Gesetzgeber diesem Erkenntnis Rechnung und legte fest, dass der dritte Teil Z 4 lit. a des UmgrStG mit 31. Dezember 2000 außer Kraft trete. Der nach Abzug der auf die Jahre bis einschließlich 2000 entfallenden Fünfzehntel verbleibende Restbetrag eines Firmenwertes aufgrund einer Umgründung auf einen Stichtag vor dem 1. Jänner 1996 kann vom anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen in dem nach dem 31. Dezember 2000 endenden Wirtschaftsjahren mit je einem Dreißigstel des Firmenwertes geltend gemacht werden.

Bei dieser Gesetzeslage kann der UFS aber den von der BW in der Berufung angeführten Bedenken nicht folgen.

Zunächst ist festzuhalten, dass eine Überprüfung der von der BW in der Berufung angeführten grundrechtlichen Bedenken hinsichtlich der einfach gesetzlichen Bestimmungen dem UFS schon dem Grunde nach nicht zusteht.

Der UFS kann aber auch die von der BW angeführten Bedenken im Hinblick auf den Vertrauensschutz nicht teilen. Gerade diese Vertrauensschutzregelungen die der VfGH im oben zitierten Erkenntnis als eine Möglichkeit eingefordert hat (die Möglichkeit verschmelzungsbedingt entstandene Firmenwerte nach Aufhebung der Bestimmung durch den VfGH wieder verwerten zu können) wurden nach Sicht des UFS durch Regelungen des des Budgetbegleitgesetzes 2000 auch umgesetzt.

Damit war die gegenständliche Berufung aber als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 30. März 2009