

GZ. RV/0018-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Jonasch-Platzer-Grant Thornton Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 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

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde folgender Sachverhalt (unstrittig) festgestellt: Bei der Verschmelzung zum 30. September 1993 mit der A GmbH wurde ein "Firmenwert" von 29.733.146,50 S außerbilanzmäßig aktiviert und auf 15 Jahre aufgeteilt. Im Jahre 1996 wurde der verbleibende Wert von 25.768.726,50 S (einschließlich der darin enthaltenen

Fünfzehntelabsetzung in Höhe von 1.982.507,77) als Restbuchwert erfolgswirksam ausgebucht. Begründend wurde vom Finanzamt die Rechtsmeinung vertreten dieser "Firmenwert" werde auch als Verschmelzungsverlust bezeichnet und sei kein Teil des Betriebsvermögens. Der Hinweis auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 sei lediglich als technischer Verweis zu sehen und beziehe sich jedenfalls nicht auf die Eigenschaft "Firmenwert". Der Verschmelzungsverlust sei als steuerlich abzugfähigster Teil des Buchverlustes eine rein steuerliche Vermögensposition und könne daher nur auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben werden, weshalb die vorgenommene Abschreibung (Ausbuchung) wieder hinzuzurechnen und die Fünfzehntel- Absetzung abzurechnen wäre. Somit wurden nach Meinung des Finanzamtes in Tz. 34 des Betriebsprüfungsberichtes 23.786.516,73 S zu Unrecht als Betriebsausgabe geltend gemacht.

In ihrer innerhalb verlängerter Einbringungsfrist überreichten Berufung beantragt die Bw. die oa. Abschreibung zu gewähren und macht die unrichtige Rechtsauslegung des § 3 Abs. 2 Z 2 Umgründungssteuergesetz in der Stammfassung BGBl. Nr. 699/1991 (im folgenden: UmgrStG), die Verletzung der Vorschrift des § 307 BAO und des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie des Gleichheitssatzes geltend.

Hinsichtlich der unrichtigen Rechtsauslegung des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG führt sie aus, dass der derivativ erworbene Firmenwert im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG 1988 ein Wirtschaftsgut sei, mit dem beispielsweise Kundenstock, Vertriebsrechte, innerbetriebliche Organisation und dergleichen abgegolten würden. Daher werde eine Teilwertabschreibung und ein Buchwertabgang als zulässig erachtet, denn es handle sich daher sowohl um eine handels- als auch steuerrechtlich relevante Position. Im Übrigen würde dem Firmenwert im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ausdrücklich durch den Querverweis auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 die Wirtschaftsguteigenschaft zuerkannt. Die ins Treffen geführte partielle Geltung des § 8 Abs. 3 EStG 1988 wäre ausdrücklich zu regeln gewesen. Auch die Gesetzesmaterialien geben keinen Anhaltspunkt für eine nur teilweise Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG 1988. Schließlich dürfe nicht übersehen werden, dass die Übergangs- und Inkrafttretensvorschrift des Art 42 Abs. 9 StruktAnpG 1996 nur die steuerliche Abschreibung sistiere und der Buchwertabgang mangels konkreter gesetzlicher Bestimmung nicht betroffen sei. Im Übrigen wäre die Ansicht, der Verweis des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 sei bloß technischer Natur, keine herrschende Meinung, was ein Vortrag von *Wiesner* und *Bruckner* auf der Ruster Jahrestagung beweise. Dort wurde die Meinung vertreten, dass "wenn der durch die Verschmelzung übernommene Betrieb noch vor dem 1. Jänner 1997 im Wege eines asset

deals veräußert werde", sei der gesamte restliche (noch nicht abgeschriebene) Firmenwert bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd in Abzug zu bringen.

Zur Verletzung des § 307 Abs. 2 BAO weist die Bw. darauf hin, dass das Bundesministerium für Finanzen in den (veröffentlichten) Stellungnahmen vom 12. und 18. Juli 1996 die Auffassung bestätigt habe, wonach bei Veräußerung des Betriebes, dessen Firmenwert gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG verteilt über 15 Jahre abgeschrieben wurde, für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes auch die noch nicht abgesetzten Fünfzehntelbeträge an- bzw. abzusetzen seien. In einer weiteren Stellungnahme vom 11. November 1996 sei dieser Standpunkt bekräftigt worden, indem die steuerliche Abzugsfähigkeit der Firmenwertabschreibung anlässlich einer Betriebsveräußerung ausdrücklich anerkannt wurde. Daher sei dem umgründungsbedingten Firmenwert seitens der Behörde die Eigenschaft als Wirtschaftsgut zuerkannt worden, weshalb davon auszugehen war, dass bei der Veräußerung der mit dem Firmenwert ursächlich zusammenhängenden Wirtschaftsgüter – wie beim Verkauf des Teilbetriebes A – alle Rechtswirkungen des § 8 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden seien. Im Übrigen habe die Bw. im Vertrauen auf diese allgemeinen Weisungen des Bundesministeriums für Finanzen eine bedeutende unternehmerische Entscheidung getroffen, wobei bei den Verkaufsüberlegungen die steuerliche Behandlung des Firmenwertes eine entscheidende Rolle gespielt habe, denn der (steuerliche) Vorteil aus dieser Transaktion (ohne Berücksichtigung des Verkaufserlöses) betrage 8.087.426,00 S. Gegenständlich habe die Behörde eine Rechtsauslegung gewählt, die im Wege einer allgemeinen Weisung des Bundesministeriums für Finanzen (im folgenden: BMF) zum Ausdruck gekommen sei, zum Nachteil der Bw. geändert. Als Weisung seien die generellen Erlässe, die Richtlinien, die Dienstanweisungen, die Durchführungsrichtlinien, die Durchführungsbestimmungen, sowie die allgemeinen Erläuterungen, die nicht als Verordnung kundgemacht sind und die die Auffassung des BMF zu einzelnen Rechtsfragen oder größeren Rechtsbereichen wiedergeben, ohne über die bestehende Gesetzeslage hinaus Rechte und Pflichten in verbindlicher Weise begründen zu wollen, aber im AÖF, in Bekanntmachungsorganen der Interessenvertretungen, Fachschrifttum verlautbart oder sonst der Öffentlichkeit bekannt gegeben werden, anzusehen. Es liege daher eine Änderung der Rechtsauslegung und damit ein Verstoß gegen § 307 Abs. 2 BAO vor. Dieser Grundsatz sei vom VwGH in seinem Erkenntnis 22.3.2000, 96/13/0175 bestätigt worden.

Der angefochtene Bescheid verletze überdies den als Bestandteil des öffentlichen Rechtes geltenden Grundsatz von Treu und Glauben, den der VwGH in seinem Urteil vom 7.6.2001, 98/15/0065 anerkannt habe, weil die entsprechende Auskunft, aus der Treu und Glauben

abgeleitet werden kann, bevor der Steuerpflichtige die maßgeblichen steuerlichen Dispositionen gesetzt habe, erteilt werden muss. Auf Basis der Rechtsauskünfte des BMF vom 12. und 18. Juli 1996 habe die Bw. mit Kaufvertrag vom 30. September 1996 ihre Verfügungen getroffen. Verstärkend komme noch hinzu, dass die Rechtsmeinung des BMF in einer Stellungnahme vom 16. September 1997 (RdW 1997, 768) zwar bereits insoweit geändert wurde, als eine Teilwertabschreibung für Firmenwerte gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG als unzulässig erachtet wird, hingegen ausdrücklich bestätigt werde, dass im Falle der Veräußerung des Betriebes bis Ende 1996 die restlichen Fünfzehntel bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes anzusetzen seien. Zudem habe *Wiesner* in einem in RdW 1998, 707 erschienenen Artikel zu Fragen der umgründungsbedingten Firmenwertabschreibung Stellung bezogen und ausgeführt, dass das unbedingte Wahren der Fünfzehntelabschreibung ohne Rücksicht auf die Wertverhältnisse des übernommenen Betriebes nur objektbezogen durchbrochen werden konnte, nämlich durch die Realisierung der stillen Reserven aufgrund einer Veräußerung oder eines steuerwirksamen Tausches oder der steuerwirksamen Liquidation der übernehmenden Körperschaft. Diese Rechtsauffassung sei bis November 1998 von Seiten der Behörde vertreten worden. Der Erstbescheid wurde am 3. Dezember 1997 rechtskräftig veranlagt.

Im Übrigen verweist die Bw. darauf der Verfassungsgerichtshof habe mit seinem Erkenntnis vom 3.3.2000, G 172/99 die abrupte und übergangslose Streichung der verschmelzungsbedingten Firmenwertabschreibung für "Altverschmelzungen" als gleichheitswidrig qualifiziert. Ein derartiger Verstoß sei auch dann gegeben, wenn rückwirkend durch Uminterpretation einer gesetzlichen Norm entgegen der 1996 herrschenden Meinung dem umgründungsbedingten Firmenwert plötzlich keine Betriebsvermögensenschaft mehr zukäme. Da die Bw. auf Basis der Rechtsmeinung des BMF bedeutende betriebswirtschaftliche Dispositionen getroffen und den Verkauf der A als Asset Deal konzipiert habe, habe sie durch diese Veräußerungsform den Nachteil auf sich genommen, für "abgeschlossene und noch laufende Aufträge" das volle Haftungsrisiko beizuhalten, wobei der bereits zitierte Steuervorteil positiv berücksichtigt wurde. Dies sei alles im Vertrauen auf die geltenden Gesetze und deren einhellige Rechtsauslegung geschehen.

In seiner Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht an seiner Auslegung des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG fest und meinte, in dem in RdW 11/1998, Seite 706/707 erschienen Artikel von dem von der Bw. ins Treffen geführten Autors sei nicht ersichtlich, inwieweit dieser hinsichtlich der Teilwertabschreibung eine andere als seine frühere Meinung vertrete. Diese Unklarheit werde durch die Formulierung in RWZ 7/2001: "Es

bleibe abzuwarten, wie der VwGH auf die Frage der von der Finanzverwaltung verweigerten Teilwertabschreibung des umgründungsveranlassten Firmenwertes bzw. der Gegenverrechnung mit Veräußerungsgewinnen im Jahr 1996 reagieren wird.“, erhärtet. Zur behaupteten Verletzung der Vorschrift des § 307 Abs. 2 BAO vermeinte das Finanzamt bei den von der Bw. für ihre Beurteilung ins Treffen geführten Rechtsansichten handle es sich offensichtlich um Einzelauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen, die keineswegs den Charakter einer allgemeinen Weisung hätten und daher keine Verletzung des § 307 Abs. 2 BAO vorliege. Ebenso wurde eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bestritten, weil gegenständlich kein durch eine auf den konkreten Einzelfall bezogene Auskunftserteilung begründetes Vertrauensverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Behörde vorliege. Dass eine bestimmte Gesetzesauslegung allenfalls erstmalig erfolge, bewirke für sich allein weder deren Rechtswidrigkeit, noch verstöße sie ohne weiteres gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Ebenso werde dem Einwand einer verfassungswidrigen Anwendung des Gesetzes nicht gefolgt, da der Verfassungsgerichtshof bloß die abrupte Aufhebung der Fünfzehntelregelung durch den Gesetzgeber beanstandet habe.

In ihrem Vorlageantrag vom 15. Jänner 2003 wiederholt die Bw. im Wesentlichen ihre bisherigen Argumente und monierte, dass das Finanzamt auf den Kern des Vorbringens der Wirtschaftsguteigenschaft des Firmenwertes nicht eingegangen sei. Zur Verletzung des § 307 Abs. 2 BAO führt sie die Ansicht von *Stoll, BAO 2963* ins Treffen, wonach unter “allgemeiner Weisung” generelle Erlässe, Richtlinien, Dienstanweisungen, Durchführungsrichtlinien, die die Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen zu einzelnen Rechtsfragen oder größeren Rechtsgebieten wiedergeben und im AÖF, in Bekanntmachungsorganen der Interessenvertretungen, im (Fach-) Schriftum verlautbart oder sonst der Öffentlichkeit bekannt gegeben werden, zu verstehen seien. Der Rechtsansicht des VwGH v. 15.4.1998, 98/14/0043, wonach geschlossenen Darstellungen der Rechtsauffassungen des BMF keine normative Bedeutung zukämen und diese nicht dem Schutz des § 307 Abs. 2 BAO unterliegen, sei entgegen zu halten, dass sämtlichen im AÖF publizierten Erlässen diese normative Bedeutung ebenfalls nicht zukomme. Sie wären entweder in Form eines Gesetzes zu beschließen oder durch Verordnung zu regeln; daher wäre jeder Anwendungsbereich genommen worden. Wenn es schon dem Schriftum nicht möglich sei, zwischen einer nicht schutzwürdigen, aber publizierten Rechtsauffassung des BMF und einer schutzwürdigen, aber nicht publizierten allgemeinen Weisung im Sinne des § 307 Abs. 2 BAO zu unterscheiden, könne dies der Steuerpflichtige auch nicht. Gerade die Neufassung des § 117 BAO schütze neben dem Vertrauen in Erkenntnisse des VfGH bzw. VwGH ausdrücklich nur das in als

Richtlinien gekennzeichneten Erlässen des BMF. Im Ergebnis bedeute die neue Rechtslage zwar eine Einschränkung des Rechtsschutzes, jedoch könne die bisherige Regelung nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden. Was den Grundsatz von Treu und Glauben anlange, sei dieser Ausfluss des verfassungsgesetzlich geschützten Gleichheitsgrundsatzes und des rechtstaatlichen Prinzips, der dann verletzt werde, wenn sich der Rechtsakt auf ein gleichheitswidriges Gesetz stütze, die Behörde fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstelle oder Willkür übe. In allen Fällen, in denen eine Steuerbehörde von einer mehrjährig geübten Rechtsauffassung, an die sich die Steuerpflichtigen in der Folge gehalten haben, ohne triftige Gründe abwich, habe der VfGH eine Verletzung von Treu und Glauben festgestellt und den Bescheid als willkürlich qualifiziert (VfGH 10.5.1989, G 228/89). Gegenständlich habe die Bw. ihre Dispositionen auf Grund der mehrfach geäußerten Rechtsauffassung des BMF getroffen, sodass eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliege. Weiters verletze der angefochtene Bescheid den Gleichheitsgrundsatz, da der Firmenwert vor der Gesetzesänderung als Wirtschaftsgut behandelt wurde und dies eine Verschlechterung im Sinne des Erkenntnisses v. 3.3.2000, G 172/99 sei. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 beantragte die Bw. unter Hinweis auf § 323 Abs. 12 BAO über die Berufung den gesamten Berufungssenat entscheiden zu lassen.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 2. Dezember 2003 teilte sie ergänzend mit, dass dem Erwerbspreis der Anteile S 63.610.020,00 bei der Verschmelzung ein Verschmelzungskapital von S 33.876.873,50 gegenüberstehe und der Differenzbetrag als Firmenwert betrachtet wurde. Mit dem Kaufvertrag vom 29. Juli 1996 wurde der gesamte Teilbetrieb A. an die O. GmbH verkauft. Weiters wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr aufrecht erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Unrichtige Auslegung des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG (BGBl. Nr. 699/1991):

Die für das Streitjahr anzuwendende Gesetzesbestimmung lautet wie folgt:

"§ 3 Abs. 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 Gesellschaft abgegolten wurde, kann, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr abgesetzt 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 niedrige Teilwert angesetzt worden ist."*

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

"Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz."

In Z 9 wurde dem 3. Teil des UmgrStG folgende Z 4 angefügt:

"4.a) Die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl.Nr. 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 wurde diese Bestimmung mit Ablauf des 31. Dezember 2000 aufgehoben (BGBl. I 2000/22).

Mit Art 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl. I Nr. 142/2000 wurde hinsichtlich der vom Verfassungsgerichtshof beschriebenen "Altfälle" folgende Regelung eingeführt:

"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 einer Umgründung auf einen Stichtag vor dem 1. Jänner 1996 kann vom anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen in den nach dem 31. Dezember endenden Wirtschaftsjahren mit je einem Dreißigstel des Firmenwertes geltend gemacht werden."

Nach den erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage ÖStZ 1996, 196 soll mit der Neufassung des § 3 Abs. 2 und 3 UmgrStG die der übernehmenden Körperschaft zustehende Möglichkeit der Firmenwertabschreibung als ein dem Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten widersprechender und daher Steuerbegünstigungscharakter aufweisender Fremdkörper im Umgründungssteuergesetz aufgehoben werden. Eine Fünfzehntelabschreibung soll letztmalig im Jahr 1996 geltend gemacht werden können.

In der Kommentierung zum UmgrStG (ursprl. Fassung) bemerken *Wiesner/Helbich*, RdW 1992, 1b, 37; dass die Buchgewinn- und Buchverlustregelung des Abs. 2 von jener des § 1 Abs. 3 StruktVG in folgenden Punkten abweiche und zwar, dass Buchgewinne auf betrieblicher Grundlage nicht mehr einer gebundenen Rücklage zuzuführen seien, um die Steuerneutralität aufrecht zu erhalten und weiters, dass ein Buchverlust insoweit nicht steuerneutral sein soll, als in ihm unter den in Z 2 genannten Voraussetzungen (insbes. vorbereitender Anteilserwerb) das Vorliegen eines Firmenwertes nachgewiesen wird. Da der Verschmelzungs(buch)verlust zur Verhinderung einer Doppelabschreibung schon im StruktVG als steuerneutral behandelt wurde, müsse die Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung als (begünstigende) Ausnahmenorm gesehen werden, weshalb die Abschreibung der im Buchverlust enthaltenen übrigen beim Anteilserwerb "aufgedeckten" stillen Reserven ausgeschlossen sei.

Zu der von der Bw. eingewandten Wirtschaftsguteigenschaft des aktvierten Firmenwertes seien einige allgemeine Ausführungen zum Entstehen sogenannter Buchverluste oder besser: Verschmelzungsdifferenzen angebracht: Aus der Saldenübernahme der Buchwerte – eine notwendige Konsequenz der Buchwertfortführung nach § 3 Abs. 1 S. 1 UmgrStG – entstehen bei der verschmolzenen Gesellschaft Verschmelzungsdifferenzen (Buchgewinne, -verluste), die sich regelmäßig aus der Differenz zwischen der wegfallenden Beteiligung und dem Verschmelzungskapital ergeben. Aus den unbestrittenen Überlegungen des BFH (v. 4.3.1958, BStBl III 1958, 298) und deren Normierung in den gesetzlichen Bestimmungen über die Steuerneutralität der Buchgewinne, -verluste kann unschwer geschlossen werden, dass die Differenz zwischen der technischen Ausbuchung der Beteiligung und der Einbuchung der übernommenen Buchwerte (Verschmelzungskapital) auf einen gesellschaftsrechtlichen und nicht betrieblichen Vorgang zurück zu führen ist (vgl. *Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum UmgrStG, § 3 Rz 48*, die zur Steuerneutralität bemerken, dass es sich steuersystematisch um eine Gewinnkorrekturvorschrift handle, woraus folge, dass der handelsrechtlich ermittelte

Gewinn für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung um den Buchgewinn zu kürzen und um den Buchverlust zu erhöhen sei.) und daher die Gesellschafterebene und nicht die Gesellschaftsebene selbst betrifft. Deshalb ist die Argumentationslinie, wonach der im Buchverlust enthaltene Firmenwert einer Teilwertabschreibung der übernehmenden Gesellschaft zugänglich sei, verfehlt, weil diese selbst - in ihrer eigenen Sphäre - keinen Substanzverlust an einem Firmenwert, der aus der Kapitalisierung eigener Zukunftserträge abgeleitet wurde, erleiden kann. Das Risiko künftiger Ertragslosigkeit kann nicht die Gesellschaft selbst treffen, sondern ausschließlich ihre Gesellschafter, daher kann auch der innere Wert der Anteile der Gesellschaft niemals in die Einkunftsermittlung der Gesellschaft selbst einfließen. Dies erhellt auch das zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Anteilsinhaber, der allenfalls auch eine Kapitalgesellschaft sein kann, geltende Trennungsprinzip zwischen beiden Besteuerungsebenen.

Bei all den theoretischen Überlegungen bleibt auch die Frage zu beurteilen, ob im Falle einer Verschmelzung der in der untergehenden Beteiligung aus dem Überpreis der Anteile, in welchem neben den mitübernommenen Teilwerten der Zielgesellschaft auch ein allfälliger Firmenwert abgegolten wurde, resultierende Buchverlust ein selbständiges Wirtschaftsgut im Sinne des § 6 Z 1 EStG darstellt. Systematisch erscheint es nur unter besonderen gedanklichen Fiktionen verständlich, dass überhaupt im Anteilserwerb-Verschmelzungs-Modell ein selbständiges Wirtschaftsgut zu Tage treten soll, ist gerade das abzuschreibende Wirtschaftsgut "Beteiligung" durch die Verschmelzung selbst untergegangen.

An dessen Stelle tritt nun u.U. ein Buchverlust (vgl. *Aman*, SWK 1992, A I 372, Beispiel II, B 2, wo sogar ein Buchgewinn möglich erscheint). Aus den Überlegungen *Amans* kann unschwer geschlossen werden, dass die Besteuerung der übernehmenden Kapitalgesellschaft letztlich von der Fusionsrichtung und den Unternehmenskapitalien abhängig gemacht wird. Im Falle eines Buchgewinnes wäre kaum jemand auf die Idee gekommen, diesen anteilig als Ertrag realisieren zu lassen, falls sich herausgestellt hätte, die Kaufpreise der Anteile wären unter Buchwerten der Zielgesellschaft geblieben. Andererseits lassen diese Darlegungen auch darauf schließen, dass gegenständlich kein Wirtschaftsgut vorliegen kann, wie die Bw. vermeint, da die Entstehung eines solchen nahezu ausschließlich von der Zusammensetzung der Unternehmenskapitalien abhängig gemacht wird. Damit ist aber das Schicksal der Teilwertabschreibung bzw. Buchwertabsetzung entschieden, da ein nicht (mehr) vorhandenes Wirtschaftsgut auch nicht abgeschrieben werden kann.

Unter Anlehnung an die Überlegungen des § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 (Aktivierungsverbot nicht entgeltlich erworbener unkörperlicher Wirtschaftsgüter) führen

Konzernverschmelzungen bei näherer Betrachtung zu sonderbaren, nahezu gekünstelten und unverständlichen Ergebnissen. Die Erwerbergesellschaft gilt den Gesellschaftern der Zielgesellschaft stille Reserven und Firmenwert ab, um sodann eine Verschmelzung mit dieser vorzunehmen, woraus planmäßig ein sogenannter Buchverlust resultiert. Die aufnehmende Gesellschaft muss nun im Falle der down-stream- Fusion mit künftigen Gewinnen die Abschreibungen eines Teiles dieses Buchverlustes "Firmenwert", der in Wahrheit aus der Kapitalisierung ihrer Zukunftserträge in einem Teil des Kaufpreises zu Stande gekommen ist, bedienen (in diesem Sinne *Doralt*, ÖStZ 1995, 207). Selbstverständlich könnte hier ins Treffen geführt werden, dass die Anteile der Untergesellschaft über dem Buchwert des Verschmelzungskapitals erworben wurden und schon aus diesem Grunde eine Abschreibung denkmöglich erscheint. Diese Argumentation übersieht geflissentlich, dass der sog. Buchverlust primär nicht aus der Abschreibung eines an sich nicht abnutzbaren Wirtschaftsgutes Beteiligung als vielmehr - wie bereits ausgeführt - aus den Konsequenzen der Buchwertfortführung resultiert. Unter gedanklicher Ausklammerung der Verschmelzung wäre im Falle der up-stream- Fusion – von einem Fehlkauf der untergehenden Gesellschaftsanteile abgesehen – die Beteiligung nicht weniger wert geworden, zumal sich an der realen Unternehmenssubstanz der verschmolzenen Gesellschaften nichts geändert hat.

Schon aus der unmittelbaren Textierung des Gesetzes ist die Primärnorm des § 3 Abs. 2 Z 1 UmgrStG - die Festschreibung der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten - abzuleiten. Diese ist - von hier nicht interessierenden Modifikationen abgesehen - nichts Neues gegenüber der Vorgängerbestimmung des § 1 Abs. 3 StruktVG. Die EB führen hierzu aus, da Verschmelzungsbuchverluste zur Verhinderung einer Doppelabschreibung schon im StruktVG steuerneutral behandelt wurden, müsse die Firmenwertabschreibung als (begünstigende) Ausnahmenorm gesehen werden und schließe die Abschreibung der im Buchverlust enthaltenen übrigen beim Anteilserwerb "aufgedeckten" stillen Reserven aus.

Auch aus der systematischen Interpretation ("Für Buchgewinne und -verluste gilt folgendes:") lässt sich ableiten, wenn auch maßgebliche Autoren in der Vergangenheit dem einen anderen Verständnishintergrund beigemessen haben, dass der in Abs. 2 Z 2 genannte "Firmenwert" unter den Oberbegriff des "Buchverlustes" fällt und kein selbständiges Wirtschaftsgut darstellen kann. Wenn nun der in Z 2 genannte Verweis auf das EStG als Rechtsgrundlage für die Annahme der Möglichkeit einer Teilwertabschreibung oder Buchwertabsetzung herangezogen wird, so erscheint dies unrichtig, denn der bloße Verweis auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 ("Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben sind gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre

abzusetzen.") statuiert lediglich eine Verteilungsregel (vgl. *Wiesner*, RdW 1998, 706). Eine Bezugnahme auf § 6 EStG 1988 (Bewertung), der auch die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung oder Buchwertabschreibung in Veräußerungsfällen miteinschließt, ist dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmbar. Im Hinblick darauf, dass der Gesetzgeber die Firmenwertabschreibung, eigentlich richtig: Buchverlustabsetzung, als begünstigende Ausnahmenorm verstanden wissen wollte, kann durch den ausdrücklichen Hinweis auf die lineare Verteilungsnorm auf 15 Jahre noch nicht geschlossen werden, dass er "raschere" Abschreibungen von Buchverlusten - im Extremfall: die sofortige erfolgswirksame Ausbuchung der Verschmelzungsverluste - goutiert hätte. In diesem Zusammenhang bleibt nach wie vor unklar, wie der vorhin erwähnte Autor in seiner früheren Ansicht zum Schluss gekommen ist, dass eine Teilwertabschreibung eines Firmenwertes unter Hinweis auf die Abschnitt C 2.2 Abs. 4 der GER in Betracht käme (SWK 1992, A I 128), die - Jahre später - unter (bloßem) Hinweis auf Gestaltungsmöglichkeiten ("Inzuchtveräußerung") im Konzernbereich - wiederum zu verneinen sei (RdW 1998, 706; RWZ 2001, 189).

Abgesehen davon, dass sich für die vom BMF bestätigte Auffassung, wonach die Veräußerung eines Betriebes, dessen Übernahme im Rahmen des Art I oder Art II UmgrStG zu einer Firmenwertabschreibung i.S.d. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF vor dem StruktAnpG 1996 geführt hat, zur Folge habe, dass für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bei der übernehmenden Körperschaft neben dem Buchwert des veräußerten Betriebes auch die noch nicht abgesetzten Fünfzehntelbeträge an- bzw. abzusetzen seien, keine gesetzliche Deckung findet, ist die Wirtschaftsguteigenschaft nicht ausdrücklich bejaht worden, denn abgesehen davon, könnte diese vor dem Hintergrund des Wegfalles der Fünfzehntelabschreibung in Verbindung mit einem Veräußerungsgewinn vertretene Ansicht dahingehend gedeutet werden, dass bedingt durch die Gesetzesänderung im Falle der Realisierung stiller Reserven durch Veräußerungsvorgänge die aushaftenden Buchverlustfünfzehntel abgesetzt deshalb werden sollten, um Besteuerungshärten in der Weise zu vermeiden, dass einerseits Gewinne sofort erfasst würden, während damit in Zusammenhang stehende offene Fünfzehntelabsetzungen verloren gingen. Möglicherweise wollte man einer verfassungswidrigen Gesetzesauslegung, die durch die abrupte Abschaffung der Fünfzehntelabsetzung (vgl. VfGH 3.3.2000, G 172/99) intendiert war, zuvor kommen. Gegenständlich werden durch die Veräußerung stille Reserven in ungefähr gleicher Höhe wie 1/15 des abgesetzten Buchverlustes realisiert, jedoch 12/15 als Buchwertabgang geltend gemacht. M.a.W. wird in gedanklicher Fortsetzung der Überlegungen der Bw. in Wahrheit durch die Veräußerung kein Veräußerungsgewinn, sondern vielmehr ein Veräußerungsverlust

in nahezu 12facher Höhe der tatsächlich aufgedeckten stillen Reserven aus der Betriebsveräußerung realisiert. Daher könnten die zitierten Anfragebeantwortungen tatsächlich nur für realisierte Veräußerungsgewinne und nicht für – unter Einbeziehung der offenen Buchverlustfünfzehntelbeträge – „Veräußerungsverluste“ gegolten haben. Die Gewährung eines derart weitgehenden Steuervorteils anlässlich der Änderung der Gesetzeslage kann der veröffentlichten, in einem Einzelfall ergangenen Anfragebeantwortung nicht beigemessen werden, weil gerade die vom Gesetzgeber beabsichtigte Einschränkung der Buchverlustabsetzung durch das StruktAnpG durch gezielte Gestaltungsmaßnahmen (Veräußerungsvorgängen), insbesondere nach Veröffentlichung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 (BGBl. Nr. 201/1996) vom 30. April 1996, umgangen werden könnte und zu ungewollten Besteuerungsergebnissen führen würde.

Eine derart weite Auslegung scheint durch den Gesetzeswortlaut nicht gedeckt, weil auch vor der Aufhebung der (auf fünfzehn Jahre aufgeteilten) Buchverlustabsetzung ein Vorziehen von noch nicht beanspruchten Fünfzehntel- Teilbeträgen auch im Falle der Realisierung stiller Reserven aus Betriebsveräußerungen nicht vorgesehen war, sondern erst durch die Gesetzesänderung intendiert war. Derartige Gestaltungsmaßnahmen würden auch den Sinn und Zweck einer Umgründungsmaßnahme in Zweifel ziehen, denn es erscheint unverständlich, eine Verschmelzung mit dem Zweck durchzuführen den mitübernommenen Betrieb zuerst fortzuführen, um ihn dann doch im Wege einer Betriebsveräußerung (asset deal) wiederum zu veräußern. Im Übrigen konnten durch die Verschmelzung ohnedies Verlustvorträge von rd. 250 Mio. S übernommen werden, die allerdings für die Jahre 1996 und 1997 durch das StruktAnpG sistiert wurden.

2. Behauptete Verletzung der Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO:

Gemäß § 307 Abs. 2 BAO idF vor BGBl I Nr. 97/2002 lautete wie folgt:

„In der Sachentscheidung darf eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen beruft, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden.“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist diese Gesetzesbestimmung nur anwendbar, wenn eine Änderung der Judikatur bzw. allgemeiner Weisungen vorliegt. Im gegenständlichen Falle war im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides zu dem von der Bw. behaupteten Sachverhalt der vorzeitigen Fünfzehntelabsetzung bei

Veräußerungsvorgängen keine Judikatur der Höchstgerichte oder allgemeine Weisung bekannt. Es lagen lediglich zwei - ohne nähere Darstellung des der Beurteilung zugrundeliegenden Sachverhaltes in Fachzeitschriften veröffentlichte - Anfragebeantwortungen in Einzelfällen vor, auf die sich die Bw. stützt. Nach dem Erkenntnis des VwGH v. 15.4.1998, 98/14/0043 unter Verweis auf einen Beschluss des VfGH v. 26.11.1996, V 46/95 kommt selbst Richtlinien, in denen bloß die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen mitgeteilt wird, eine normative Wirkung nicht zu, sodass sie auch nicht die Wirkung des § 307 Abs. 2 BAO zu entfalten vermögen. Umso weniger kann aus zwei in Fachzeitschriften veröffentlichten Anfragebeantwortungen abgeleitet werden, dass es sich hierbei um eine allgemeine Weisung, welche die Abgabenbehörden zu binden vermögen gehandelt hätte. Selbst nach dem – von der Bw. selbst zitierten - *Stoll, BAO- Kommentar, 2963* sind dies nur generelle Erlässe, Richtlinien, Dienstanweisungen, Durchführungsrichtlinien, die die Auffassung des BMF zu einzelnen Rechtsfragen oder größeren Rechtsgebieten wiedergeben und im AÖF, in den Bekanntmachungsorganen der Interessensvertretungen, im (Fach)Schrifttum verlautbart oder sonst der Öffentlichkeit bekannt gegeben werden. Eine solche Weisung liegt im gegenständlichen Falle entgegen der Rechtsansicht der Bw. nicht vor, weil es sich um keine allgemeinen Erlässe, Richtlinien, Dienstanweisungen oder Durchführungsrichtlinien handelt, sondern lediglich um veröffentlichte Einzelauskünfte handelt. Im Übrigen hält der VwGH in seinem Erkenntnis 7.6.2001, 98/15/0065 daran fest, dass vor dem Hintergrund des Art 18 Abs. 1 B-VG es der Vollziehung nicht zukommt, durch bloße Auskunftserteilung die Anordnungen des Gesetzgebers zu unterlaufen. Die Verbindlichkeit des Gesetzes wird durch die Auskunftserteilung nicht in Wegfall gebracht. Bei Erlassung einer Sachentscheidung im wiederaufgenommenen Verfahren ist die Abgabenbehörde auf Grund des § 307 Abs. 2 BAO an die im Erstbescheid objektiv (auch stillschweigend) zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung nur dann gebunden, wenn der Verfassungsgerichtshof, Verwaltungsgerichtshof oder das BMF in einer allgemeinen Weisung zwischen der Erlassung des Erstbescheides und der neuen Sachentscheidung ihre Rechtsauslegung geändert haben. Wird eine Rechtsansicht ua. vom Verwaltungsgerichtshof erstmalig vertreten, so kommt die einschränkende Vorschrift des § 307 Abs. 2 BAO nicht zu Anwendung (VwGH 24.11.1998, 98/14/0151, 24.6.1991, 90/15/0183, mwN). Dass gegenständlich das Finanzamt sich im angefochtenen Bescheid auf eine durch ein Erkenntnis des VfGH, VwGH oder eine *allgemeine Weisung des BMF* geänderte Rechtsauslegung stützt, vermag selbst die Bw. nicht zu behaupten.

Mit dem AbgRmRefG, BGBI I Nr. 97/2002 wurde der vorhin erwähnte § 307 Abs. 2 BAO aufgehoben und durch § 117 BAO ersetzt. Dieser lautet wie folgt:

"Lieg eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenentrichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zugrunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden."

Nunmehr wird klargestellt, was unter allgemeinen Weisungen des Bundesministeriums für Finanzen zu verstehen ist, nämlich die Bezeichnung des Erlasses als "Richtlinie". Das Abstellen auf diese formale Bezeichnung vermeidet insbesondere Zweifel, was ein allgemeiner Erlass ist bzw. wann eine bloße Einzelerledigung vorliegt. Die Vermeidung der Bezeichnung von Erlässen als "Richtlinien" wird daher in Hinkunft von der Öffentlichkeit als Indiz dafür gewertet werden, dass das BMF selbst von der Richtigkeit der Rechtsauslegungen nicht überzeugt ist bzw. sich eine jederzeitig (rückwirkende) Änderung der Rechtsauslegung vorbehalten will (vgl. Ritz, RdW 2002/680).

3. Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben:

Die Bw. wirft dem Finanzamt die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor, weil es nicht die Rechtsansicht des BMF seinem erlassenen Bescheid zugrunde gelegt hatte. Wie bereits das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf VwGH 8.9.1992, 87/14/0091 und 22.6.1993, 93/14/0086 ausgeführt hat, setzt der Vertrauensgrundsatz ein konkretes Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Behörde voraus.

Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht, somit auch im Steuerrecht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (*Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II², Seite 152*). Unrichtige Auskünfte im Einzelfall können Treu und Glauben verletzen und eine Unbilligkeit nach Lage des Falles und die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge haben (vgl. VwGH 27.1.1983, 81/15/0120). Allgemeine Verwaltungsanweisungen, wie z.B.

Richtlinien oder Erlässen, kann unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben aber nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt voraussetzt, bei dem sich eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. BFH-Urteil vom 21. Dezember 1972, IV R 53/72, BStBl II 1973, 298). Eine solche hat die Bw. für sich nicht behauptet, sondern lediglich das Vertrauen auf - in nicht näher bekannten Einzelfällen vom Bundesministerium für Finanzen erteilte zustimmende in Fachzeitschriften veröffentlichte - Rechtsauskünfte. Sie konnte für ihre Vorgangsweise keine ihr gegenüber vom BMF erteilte Individualauskunft (wie VwGH 7.6.2001, 98/15/0065) ins Treffen führen. Abgesehen davon besteht selbst kein Vertrauenschutz für Auskünfte im Einzelfall, die nicht von der *zuständigen Abgabenbehörde* (gegenständlich: bescheiderlassenden) erteilt wurden. Eine allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft könne nur jene Behörde treffen, die die entsprechende Auskunft oder Zusage erteilt hätte (VwGH 14.1.1991, 90/15/0116; 10.6.1991, 90/15/0115; 29.4.1992, 90/13/0292). Dies ist selbst dem von der Bw. für ihre Rechtsansicht reklamierten VwGH- Erkenntnis 7.6.2001, 98/15/0065 zu entnehmen. Damit erweisen sich die im Vorlageantrag – isoliert betrachtet durchaus richtigen Ausführungen - unter Bezugnahme auf das dem Gleichheitsgrundsatz entlehnbare Willkürverbot im vorliegenden Fall als unerheblich.

Im Übrigen übersieht die Bw., dass infolge fehlenden besonderen Vertrauensverhältnisses der Grundsatz von Treu und Glauben zu verneinen war, in ihrer Argumentation im Vertrauen auf in der Literatur veröffentlichte Auskünfte eine unternehmerische Entscheidung unter Einbeziehung der steuerlichen Behandlung des Firmenwertes getroffen zu haben, deren steuerlicher Vorteil mit 8.087.426,00 S beziffert wurde, dass mit der Durchsetzung des auf Treu und Glauben gegründeten Anspruches nur die Herstellung eines der Vertrauenslage entsprechenden Bescheidergebnisses verbunden ist. Vielfach wird aber (auch) auf der Grundlage der geschilderten besonderen Vertrauenslagen der Grundsatz von Treu und Glauben nicht einen Erfüllungsanspruch, also nicht einen Anspruch auf Bescheidgestaltung im Sinne des erwarteten Bescheides, gewähren, sondern lediglich einen Ersatz des Vertrauensschadens, der dadurch entsteht, dass die Partei im Vertrauen auf die mit gutem Grund der Vereinbarung nachfolgend zu erwartende Gestaltung bestimmte Dispositionen getroffen oder unterlassen hat, denn Schaden ist hier der Nachteil, der dadurch entsteht, dass der Abgabepflichtige auf die in Aussicht gestellte Lösung vertraut hat und vertrauen durfte, daraufhin seine Maßnahmen getroffen hat und wegen des Abweichens der nachfolgenden

Bescheide hievon in seinen Interessen Beeinträchtigungen hinnehmen musste (vgl. *Stoll, BAO-Kommentar, S 1317*). Die konzisen und nicht näher konkretisierten Ausführungen der Bw. – die unternehmerische Entscheidung unter Einbeziehung der steuerlichen Behandlung des Firmenwertes getroffen zu haben - können nur dahingehend gedeutet werden, dass sie das Erfüllungsinteresse begeht. Derartigen Ansinnen kann nicht näher getreten werden, denn der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben steht bereits der Umstand entgegen, dass in der Steuerbelastung des Berufsjahres kein Vertrauensschaden gelegen ist, denn bei gedanklicher Ausblendung des Ereignisses, welches im Vertrauen auf bestimmte Auskünfte gesetzt worden sein soll, wäre die strittige Körperschaftsteuer ebenfalls angefallen (vgl. VwGH 7.6.2001, 98/15/0065). Ihr Vorbringen, die steuerliche Beurteilung hätte eine entscheidende Rolle gespielt, läuft inzident darauf hinaus, um den erwarteten Steuervorteil zu erhalten auf einen entsprechend höheren Kaufpreis verzichtet zu haben. Im Hinblick auf die Unverhältnismäßigkeit des realisierten Veräußerungsgewinnes und des behaupteten Steuervorteils (1:4) gesteht die Bw. indirekt zu, das Veräußerungsgeschäft nur um des zu möglicherweise zu erwartenden Steuervorteils bzw. zur Abfederung der sich verschlechternden Rechtslage (Ausschluss der Buchverlustabsetzung für die Folgejahre durch Z 4 lit. a des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. Nr. 201/1996, veröffentlicht am 30. April 1996) abgeschlossen zu haben. Ob sie bei negativer rechtlicher Beurteilung vom Veräußerungsgeschäft abgelassen hätte, mag dahingestellt bleiben, denn an den Rechtsfolgen hätte sich nichts geändert.

Die Bezugnahme der Bw. auf das Erkenntnis des VfGH v. 3.3.2000, G 172/99 erweist sich bei näherer Betrachtung als ebenso unmaßgeblich, weil sich das von ihr erwähnte Vertrauen in Wahrheit nicht auf eine Gesetzeslage, sondern auf eine in einem Einzelfall veröffentlichte Rechtsauslegung oder Rechtsansicht bezieht; denn die von ihr behauptete Absetzung eines "Restbuchwertes" von dem als Firmenwert abzusetzenden Buchverlustes ist der anzuwendenden Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF vor StruktAnpG nicht zu entnehmen, wenn sie auch von manchen Autoren so verstanden wurde. Ebenso wenig ist der gegenständliche Fall mit der von der Bw. für ihre Ansicht ins Treffen geführten Entscheidung des VfGH 10.5.1989, G 228/89 zu vergleichen, weil von einer mehrjährig geübten Rechtsauffassung, an die sich die Abgabepflichtigen gehalten haben, keine Rede sein kann.

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 BAO bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden. Die gegenständliche Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes am 11. November 2002 erledigt. Der Vorlageantrag erfolgte erst am 14. Jänner 2003 und fällt somit bereits in den Geltungsbereich des § 282 Abs. 1 Z 1 BAO idF AbgRmRefG, der vorsieht, dass der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu beantragen gewesen wäre. Somit ist der gegenständliche Antrag vom 31. Jänner 2003 auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (als gesondertes Schreiben) entsprechend der Judikatur des VwGH zu § 284 Abs. 1 BAO aF als verfristet anzusehen (vgl. *Ritz, BAO- Handbuch, § 282, Seite 209*) und die Entscheidungszuständigkeit gemäß § 282 Abs. 1 erster Halbsatz gegeben.

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung entfiel, weil der diesbezügliche Antrag mit Schriftsatz vom 2. Dezember 2003 zurückgenommen wurde.

Graz, 3. Februar 2004