



GZ. RV/1105-L/02
RV/0605-L/06
RV/1195-L/04
RV/1260-L/04
RV/0385-L/05
RV/0606-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Karin Pitzer, Dr. Werner Loibl und Leopold Pichlbauer über die Berufungen der Fa. E.GmbH, xyzS.,G., vertreten durch Ratzinger, Gstöttner & Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 14b, sowie ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Voest - Alpine Straße 1, vom 24. Oktober 2000, vom 5. Juli 2001, vom 27. November 2002, vom 14. September 2004 und vom 1. April 2005 gegen

- A. die Bescheide des Finanzamtes Steyr, vertreten durch HR Dr. Franz Bayer, sowie HR. Mag. Reinhard Pichler MAS, vom 5. Oktober 2000, betreffend Körperschaftsteuer für 1998, vom 27. Juni 2001 betreffend Körperschaftsteuer für 1999 sowie vom 22. November 2002 betreffend Körperschaftsteuer für 2001 bzw.
- B. die gemäß § 303 Abs. 4 BAO im wiederaufgenommen Verfahren ergangenen Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch HR Dr. Franz Bayer, sowie HR Mag. Reinhard Pichler MAS, vom 6. September 2004, betreffend Körperschaftsteuer für 1998, 1999 sowie für 2001 sowie
- C. die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch HR Dr. Franz Bayer, sowie HR. Mag. Reinhard Pichler MAS, vom 6. September 2004 betreffend Körperschaftsteuer für 2000 sowie vom 22. März 2005 betreffend Körperschaftsteuer für 2002 und 2003,

nach der am 7. Juni 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---------------------|-----------|-----------------|---|---|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 1998 | Einkommen | S 25.809.920,00 | Körperschaftsteuer in € | S 877.366,00 € 637.730,72 |
| 1999 | Einkommen | S 1.570.210,00 | Körperschaftsteuer in € | S 533.868,00 € 38.797,70 |
| 2000 | Einkommen | S 7.266.935,00 | Körperschaftsteuer in € | S 2.470.746,00 € 179.556,11 |
| 2001 | Einkommen | S 9.773.869,00 | Körperschaftsteuer in € | S 3.323.126,00 € 710.294,72 |
| 2002 | Einkommen | € 202.279,27 | Körperschaftsteuer Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung Körperschaftsteuer gesamt | € 68.774,95 € 11.666,25 € 80.441,25 |
| 2003 | Einkommen | € 1.179.698,15 | Körperschaftsteuer Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung Körperschaftsteuer gesamt | € 401.097,66 € 4,5 € 401.102,16 |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 erfolgte unter dem Titel "Aufwand Firmenwert" die Anerkennung eines die ursprüngliche Rückstellung für künftige Ergebnisanteile des Herrn X. übersteigenden Betrages iHv S 4.959.092,00 und von S 1.076.250,00 als Betriebsausgaben.

Vorweg ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Firma E.GmbH (gegründet am 31.10.1988, Stammkapital zum 1.1.1995 S 10.000.000,00 ; Alleingesellschafter Helmut X.) wurde mit Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 6.12.1995 in eine Aktiengesellschaft nach den §§ 245ff AktG auf der Grundlage der Umwandlungsbilanz zum 30.6.1995, somit mit Wirkung zum 30.6.1995, umgewandelt (neue Firma "xy."; Grundkapital S 10.000.000, 00 ; aufgebracht durch eine Bareinlage i.H.v. S 500.000,00 und eine Sacheinlage im Teilbetrag von S 9.500.000,00 durch Einbringung oben genannter GmbH; zerlegt in 100.000 Stück Namensaktien zum Nennbetrag von je S 100,00; alleiniger Aktionär Helmut X.).

In weiterer Folge verkaufte Helmut X. eine Aktie im Nominale von S 100,-- an die Firma yGmbH zum Kaufpreis von S 100,00 (Kaufvertrag vom 19. Dezember 1995) und die restlichen 99.000 Aktien im Nominale von jeweils S 100,00, d.s. S 9.999.900,00 Gesamtnominale, an die Firma v.GmbH (Kaufvertrag vom 20. Dezember 1995).

Aus dem **Kaufvertrag vom 20. Dezember 1995 – Aktienkaufvertrag** - abgeschlossen zwischen Herrn Helmut X. , im folgenden Verkäufer genannt, und v.GmbH , im folgenden Käuferin genannt, geht folgendes hervor:

Artikel 1: Vertragsgegenstand

1.1 Die Gesellschaft ist unter der Firma xy. im Firmenbuch des Landesgerichtes Steyr unter Fn ... eingetragen. Das Grundkapital der Gesellschaft beträgt 10 Mio S und ist voll aufgebracht. Alleinigter Aktionär der Gesellschaft ist der Verkäufer.

.....

1.2 Der Verkäufer verkauft hiermit an die Käuferin und die Käuferin kauft hiermit entsprechend den Bestimmungen und Bedingungen dieses Vertrages alle Aktien der Gesellschaft (mit Ausnahme einer Aktie, die vom Verkäufer an die yGmbH verkauft wird) mit allen Rechten und Pflichten, wie sie dem Verkäufer zustehen bzw. obliegen. Die Übergabe der Aktien erfolgt mit Wirkung zum Stichtag. Stichtag im Sinne dieses Vertrages ist der Ablauf des 30. Juni 1995.

Artikel 2: Kaufpreis und Zahlung

2.1. Als Kaufpreis für 100 % der Aktien gemäß Art. 1.1 wurde der Substanzwert der Gesellschaft zum 30. Juni 1995 zuzüglich einer in Art. 2.4 **beschriebenen ertragsabhängigen Kaufpreiskomponente vereinbart**. Auf Basis des Bewertungsutachtens der KPMG vereinbaren die Vertragspartner den Substanzwert der Gesellschaft zum 30. Juni 1995 mit ATS 39,400.000,00.

2.2 Aus den bis Ende 1994 kumulierten Gewinnen wurden 13 Mio S und aus den im ersten Halbjahr 1995 erwirtschafteten Gewinnen wurde ein weiterer Betrag von S 5,6 Mio S, jeweils abzüglich Steuern, an den Verkäufer als bisherigen Alleinaktionär der Gesellschaft ausgeschüttet. Die Zahlung dieser Beträge erfolgte auf Basis von Gesellschafterbeschlüssen vom 9.11.1995 bzw. vom 30.11.1995. Die Ausschüttung dieser Beträge reduziert den Substanzwert gemäß Art 2.1 im gleichen Ausmaß.

2.3. Der nach Ausschüttung der Beträge gemäß Art 2.2 verbleibende Substanzwert in Höhe von ATS 20,800.000,00 wird von der Käuferin unmittelbar nach Vertragsinkrafttreten an den Verkäufer überwiesen.

2.4 Zusätzlich zu den Ausschüttungen und der Zahlung gemäß Art 2.2 und 2.3 erhält der Verkäufer von der Käuferin für die Geschäftsjahre 1996 bis einschließlich 2002 einen vom **jeweiligen Unternehmenserfolg** abhängigen **variablen Kaufpreisanteil**, der sich wie folgt errechnet:

2.4.1 Gleichzeitig mit der Erstellung des jeweiligen Jahresabschlusses wird das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) gemäß Rechnungslegungsgesetz (in der jeweils geltenden Fassung) des jeweiligen Geschäftsjahres ermittelt. Dieses EGT wird wie nachstehend angeführt modifiziert und ergibt somit das "kaufpreisrelevante EGT":

- Die Firmenwertabschreibung, die sich aus der Verschmelzung der Erwerbsgesellschaft mit der Gesellschaft ergibt, ist zu neutralisieren;
- Zinsaufwendungen für Fremdkapital, das gänzlich oder teilweise zur Deckung der Gewinnausschüttungen an den Verkäufer gemäß Art 2.2 benötigt wird, werden neutralisiert. Gleiches gilt für spätere, die Eigenkapitalbasis des Unternehmens zum 30. Juni 1995 schmälern Gewinnentnahmen. Nicht ausgeschüttete Gewinnanteile sowie Kapitalzuführungen aller Art (zB. Zuschüsse, Kapitalerhöhungen, partiarische Darlehen, usw.) verringern entsprechend diese Zinsenbelastung;
- Etwaige Zinsen für die Finanzierung des Erwerbs der Gesellschaft werden ebenfalls neutralisiert, soweit sie aufwandswirksam werden.
- Von der Geschäftsführung beeinflusste außerordentliche Aufwendungen, benötigen das Einvernehmen mit den Gesellschaftern bzw. dem zuständigen Gesellschaftsorgan. Aufwendungen ohne vorherige Abstimmung bzw. negative Auswirkungen durch

Nichteinhaltung der in der Geschäftsordnung oder in sonstigen Richtlinien festgelegte Bedingungen gehen in vollem Umfang zu Lasten des kaufpreisrelevanten EGT.

- Auswirkungen von Darlehensgewährungen oder -aufnahmen über Weisung der Gesellschafter oder eines anderen zuständigen Gesellschaftsorgans zu marktunüblichen Zinssätzen sind mit ihrer Differenz zum Marktzinssatz zu neutralisieren. (Es wird angestrebt, die Gesellschaft in das Konzern Treasury der St. einzubeziehen.)*
- Steuerliche Vorteile aus der Übernahme der Gesellschaft (Umgründung) kommen ausschließlich den Gesellschaftern/Aktionären zu.*

*Die Ergebnisse der S.. werden in gleicher Weise berechnet und dem Ergebnis der Gesellschaft zugerechnet. Von dem so berechneten kaufpreisrelevanten EGT wird nach Abzug der auf dieses EGT fiktiv zu errechnenden Körperschaftsteuer nach dem jeweils geltenden Steuerrecht sowie eventueller sonstiger zukünftiger, das Unternehmensergebnis belastenden Ertragsteuern und Ausgaben **ein Anteil von 60% als variable Kaufpreisrate für das jeweilige Geschäftsjahr an den Verkäufer bezahlt. Sofern ein Geschäftsjahr nach diesem Ermittlungsverfahren mit einem negativen kaufpreisrelevanten EGT abschließt, wird dem Verkäufer keine variable Kaufpreisrate ausbezahlt, ohne dass die Jahreszahlung unterbrochen wird...***

2.4.2 Die Berechnung der variablen Kaufpreisraten erfolgt mit den nachfolgend beschriebenen Abweichung, wenn Herr X. vor Ende seiner Vertragslaufzeit als Geschäftsführer gemäß Art 5.1.c) dieses Vertrages aus der Geschäftsführung der Gesellschaft ausscheidet (in allen anderen Fällen des vorzeitigen Ausscheidens von Herrn X. aus der Geschäftsführung der Gesellschaft erfolgt die Berechnung der variablen Kaufpreisrate gemäß Art. 2.4.1.).

.....

Artikel 6 Eigenständigkeit der Gesellschaft

*6.1 Die Käuferin sagt zu, dass die Gesellschaft zumindest bis 31. Dezember 2002 unbeschadet aller formwechselnden Umwandlungen, Verschmelzungen und sonstiger gesellschaftsrechtlicher Maßnahmen, gegen die seitens des Verkäufers keine Einwendungen bestehen, **als selbständige Beteiligungsgesellschaft im Rahmen des A. Konzerns geführt wird.** Der Verkäufer nimmt zur Kenntnis, dass **die Gesellschaft nach Durchführung der gegenständlichen Anteilsabtretung mit der Käuferin als übertragender Gesellschaft verschmolzen wird.***

6.2 Die Käuferin verpflichtet sich weiters, die Gesellschaft in der Kaufvertragslaufzeit keine Restriktionen oder strategische Einschränkungen aufzuerlegen, die den freien Handel mit Schrott beengen oder unmöglich machen.....

.....

6.4. Der Verkäufer nimmt zur Kenntnis, dass die Gesellschaft nach erfolgter Anteilsabtretung Teil des A. Konzerns sein wird und den derzeit gültigen bzw. in Zukunft jeweils erlassenen Konzernrichtlinien unterliegt.

.....

Artikel 10 Schlußbestimmungen

.....

10.2. Dieser Vertrag gilt für und wider beiderseitige Rechtsnachfolger.

Am 21.12.1995 erfolgte die Verschmelzung der Firma v.GmbH (gegründet am 28.11.1995; Stammkapital S 500.000,00; Gesellschafter: Firma

R. S 498.000,--; Firma yGmbH S 2.000,--) als übertragende Gesellschaft mit der Firma xy. als übernehmende Gesellschaft durch Übertragung des Vermögens der Firma v.GmbH als Ganzes auf Basis der Verschmelzungsbilanz zum 20.12.1995 gemäß Art. I UmgrStG.

Im **Verschmelzungsvertrag vom 21.12.1995** abgeschlossen zwischen der v.GmbH als übertragende Gesellschaft und der xy. als übernehmende Gesellschaft wurde folgendes vereinbart:

1. Die v.GmbH wird durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten unter Ausschluß der Abwicklung verschmolzen.

2. Der Verschmelzung wird die Verschmelzungsbilanz der v.GmbH zum 20.12.1995 zugrundegelegt. Dementsprechend wird als Stichtag für die Verschmelzung der beiden Gesellschaften der 20. Dezember 1995 vereinbart

3. Mit diesem Tag ist die v.GmbH aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes auf die xy. als übernehmende Gesellschaft übergegangen.

4. Alle bis zum 20. Dezember 1995 fällig gewordenen Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens sind im Abschluß zu diesem Stichtag voll berücksichtigt.

Aufgrund der Verschmelzung (Übertragung der Aktiva und Passiva mit Ausnahme des Beteiligungsansatzes und des Stammkapitals) ging der im Zuge des Aktienverkaufes **geschätzte Beteiligungsansatz** unter. Da die übertragenen Passiva höher waren als die übertragenen Aktiva entstand ein Verschmelzungsverlust, der aber bei der Gewinnermittlung außer Ansatz blieb (Aktivierung als Verschmelzungsmehrwert).

Am 5.2.1996 wurde die Firma xy. wiederum in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach den §§ 239 ff AktG umgewandelt (neue Firma "E.GmbH "; im Folgendem auch Bw., Stammkapital S 10.000.000,--; Gesellschafter: Firma R. S 9.999.000,--, Firma yGmbH S 1.000,00).

In den Folgejahren erwirtschaftete die Bw. positive Ergebnisse und Herr X. hatte daher gem. Pkt. 2.4.1 des Kaufvertrages vom 20. Dezember 2005 Anspruch auf seinen jeweiligen Ergebnisanteil, der gegen die im Zuge der Verschmelzung übernommene Rückstellung für künftige Ergebnisanteile gebucht wurde.

Im Jahr 1998 erzielte das Unternehmen ein außerordentlich hohes Ergebnis, sodass die dafür gebildete Rückstellung (für künftige Ergebnisanteile) nicht mehr zur Deckung des Anspruches des Herrn X. ausreichte; der übersteigende Anteil wurde auf das Konto Nr. 8300 als

"Aufwand Firmenwert" gebucht.

Bei der Bw. fand eine abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich des Zeitraumes 1995 bis 1997 (Bp-Bericht vom **23.12.1998**, AB-Nr. 101014/98) statt, bei der sich keine Feststellungen ergaben.

Die zukünftigen Gewinnanteile wurden von der Gesellschaft mit S 14.400.000,-- geschätzt und als Rückstellung mit dem gleichen Betrag (S 14.400.000,--) passiviert.

Aus der am 2. Dezember 1998 geführten Besprechung zwischen dem Prüfer und dem Vertreter des Finanzamtes HR. Dr. Franz B. – festgehalten in einem Aktenvermerk (und der Bw. zugesendet) geht folgendes hervor:

"Herr X. hat die Anteile an der Firma X. im Dezember 1995 an die Fa. v.GmbH verkauft. Den Verkaufspreis und somit Beteiligungsansatz bei der Fa. v.GmbH bildete die Summe aus Substanzwert- und Ertragswert. Der von Käufer und Verkäuferseite einvernehmlich geschätzte Substanzwert kam kurz nach Verkauf zur Auszahlung. Somit war ein Ansatz als Verbindlichkeit beim Erwerber vorgenommen worden. Der Ertragswertanteil des Kaufpreises leitet sich aus der Zusage an Herrn X. ab, ihm in sieben Jahren auf das Jahr des Verkaufs folgenden Jahren 60% eines adaptierten EGT auszubezahlen. Diese EGTs wurden geschätzt. Sie finden sich beim Käufer einerseits als Ertragswertanteil im Beteiligungsansatz und andererseits als Rückstellung für künftige Ergebnisanteile. Kurz nach dem Verkauf erfolgte eine Verschmelzung von der Fa. v.GmbH auf die Bw.. Die Aktiva und Passiva (bis auf Beteiligungsansatz und Stammkapital) der Fa. v.GmbH gingen somit auf die Bw. über. Da die übertragenden Passiva höher waren als die übertragenden Aktiva, entstand eine Verschmelzungsverlust, der jedoch buchtechnisch als Verschmelzungsmehrwert aktiviert wurde.

In den Folgejahren erwirtschaftete die Bw. positive Ergebnisse. Herr X. hatte daher einen Anspruch auf seinen Ergebnisanteil. Dieser wurde gegen die im Zuge der Verschmelzung übernommene Rückstellung gebucht. Im Jahr 1998 erzielte das Unternehmen ein außerordentlich hohes Ergebnis. Die Rückstellung für künftige Ergebnisanteile reichte somit

nicht mehr zur Deckung des Anspruches von Herrn X. aus, weshalb der übersteigende Teil als Aufwand verbucht wurde.

Seitens des **Unternehmens wird die Ansicht** vertreten, dass durch die Verschmelzung der Zusammenhang zwischen Beteiligungsansatz (der untergegangen ist) und Rückstellung nicht mehr bestehe. Somit wäre die durch die Rückstellung nicht mehr gedeckte Verpflichtung zur Zahlung eines Ergebnisanteiles Aufwand mit steuerlicher Wirkung.

Die **Groß-Bp vertritt die Ansicht**, dass die Rückstellung im Zusammenhang mit dem Verschmelzungsmehrwert stehe. Wie ausgeführt handelt es sich dabei um den aktivierten Verschmelzungsverlust.

Gemäß § 3 Abs 2 UmgrStG bleibt ein Verschmelzungsverlust bei der steuerlichen Gewinnermittlung außer Ansatz; somit auch Veränderungen des Verschmelzungsmehrwerts. Nach dem steuerlichen Grundsatz, dass Aufwendungen in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen nicht abzugsfähig sind, können Veränderungen von Rückstellungen, die in Zusammenhang mit einem Aktivposten stehen, dessen Veränderungen keine steuerliche Auswirkung hat, nicht zu steuerlich wirksamen Aufwendungen bzw. Erträgen führen. Der durch die zu niedrige Ergebnisrückstellung im Jahr 1998 entstandene Aufwand ist steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Die Erklärungen wären vorzeitig abzugeben und im Sinne des AV zu veranlassen.

Dabei wurde auf die nachfolgende Rechtsansicht des BMF vom 16.12.1992 verwiesen, aus der wie folgt hervorgeht:

"Eine nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten der fusionsvorbereitend erworbenen Anteile nach der Verschmelzung kann nur im Bereich des Buchgewinnes oder Buchverlustes auswirken und ist nicht als nachträglicher abzugsfähiger Aufwand oder steuerpflichtiger Ertrag der übernehmenden Körperschaft im Jahr der Kaufpreisänderung zu werten. Ob eine Erhöhung des Buchverlustes aufgrund einer nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten unter § 3 Abs. 2 Z 1 fällt oder zu einer nachträglichen Erhöhung des abzugsfähigen Firmenwertes im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 2 führt, ist eine Tatfrage. Eine Nachjustierung aufgrund der besseren Einsicht über den Unternehmenswert spricht für eine Firmenwerterhöhung, eine Nachjustierung aufgrund einer korrigierten Bewertung von Wirtschaftsgütern oder in Zusammenhang mit einem Ausschüttungsvorbehalt fällt unter die Steuerneutralität. Ein abzugsfähiger Erhöhungsbetrag wird im Rahmen der offenen Fünfzehntelabschreibung mitzubücksichtigen sein."

Eine Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen durch die Betriebsprüfung erfolgte nicht.

In weiterer Folge wurde die Körperschaftsteuer für 1998 mit Bescheid vom 7. Juni 1999 vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt.

Mit 27. Oktober 1999 - festgehalten in einem Aktenvermerk - wurde die Bw. telefonisch aufgefordert darzustellen, worum es sich in der Gewinn und Verlust Rechnung vom 1. April 1997 bis 31. März 1998 beim "Aufwand Firmenwert S 4,595.092,00 " handle und wie sich dieser Betrag zusammensetze.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 1999 wurden die gewünschten Unterlagen – ua. Konto 8300 über die Berechnung des variablen Kaufpreisannteiles – übermittelt.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 1999 wurden von seiten des Finanzamtes Steyr angeregt, den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 gemäß § 299 Abs. 2 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Zwischenzeitig wurde die Körperschaftsteuer für 1999 mit Bescheid vom 6. Juni 2000 vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt.

Der Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde von der (damaligen) Finanzlandesdirektion für OÖ gemäß § 299 Abs 1 lit c BAO mit Bescheid vom 15. Juni 2000 mit der Begründung aufgehoben, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen worden seien, bei deren Einhaltung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Mit Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 5. Oktober 2000 wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 neuerlich veranlagt und festgesetzt, wobei der "Aufwand Firmenwert" in Höhe von S 4.959.092,00 nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt worden sei.

In der hiezu gesondert ergangenen Begründung - datiert mit 6. Oktober 2000 - führte das Finanzamt Steyr aus:

"Nach den Feststellungen einer für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung hat Herr X. im Dezember 1995 seine Anteile an der Fa. X. an die v.GmbH verkauft. Als Verkaufspreis war einerseits ein Substanzwert und andererseits ein Ertragswert vereinbart worden, wobei letzterer mit 60% eines adaptierten EGTs der nächsten 7 Jahre nach dem Verkauf ermittelt werden sollte. Diese Beträge wurden zur Ermittlung des Verkaufspreises und somit des Beteiligungsansatzes geschätzt.

Kurz darauf wurde die v.GmbH mit der Firma X. verschmolzen, sodass dieser Beteiligungsansatz unterging. Dadurch entstand ein Verschmelzungsverlust, der aber bei der Gewinnermittlung außer Ansatz blieb.

Im Wirtschaftsjahr 1998 erzielte nun die Bw. ein derart hohes Ergebnis, dass die ursprünglich gebildete Rückstellung für künftige Ergebnisanteile des Herrn X. nicht mehr ausreichte.

Wären aber die EGTs seinerzeit bei der Ermittlung des Beteiligungsansatzes richtig geschätzt worden, hätte sich dadurch damals ein entsprechend höherer Beteiligungsansatz ergeben. Durch die Verschmelzung wäre es dann zu einem höheren, steuerlich aber unbeachtlichen Verschmelzungsverlust gekommen. Eine nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten kann somit nach Ansicht des Finanzamtes nicht dazu führen, dass ursprünglich steuerneutrale Vorgänge auf einmal zu einem steuerlich wirksamen Aufwand werden.

Dieser übersteigende Betrag von rund 5 Mio S kann daher nicht als Aufwand "Firmenwert" als Betriebsausgabe abgezogen werden."

Gegen den genannten Bescheid 1998 brachte der steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung – datiert mit 24. Oktober 2000 - ein.

Die Berufung richtet sich gegen und damit gegen die Nichtanerkennung der die Rückstellung für den variablen Kaufpreisanteil übersteigenden Kaufpreisvergütung in Betrag von S 4.959.092,00 als Betriebsausgabe.

"1. Sachverhalt:

Im Dezember 1995 verkaufte Herr X. seine Anteile an der Fa. X. AG an die v.GmbH . Der gesamte Verkaufspreis und somit Beteiligungsansatz bei der v.GmbH setzte sich aus der Summe aus einem fixen (S 20,8 Mio) und einem variablen Kaufpreisanteil (S 14,1 Mio) zusammen.

Der im Berufungsverfahren maßgebliche variable Kaufpreisbestandteil (Ertragswertanteil) des Kaufpreises leitete sich aus der Zusage an Herrn X. ab, ihm in den nächsten sieben Jahre auf das Jahr des Verkaufs folgenden Jahren jeweils 60% eines adaptierten EGT zu vergüten.

Der variable Kaufpreisbestandteil mußte nach den Verhältnissen zum Stichtag 20.12.1995 (Datum des Kaufvertrages) berechnet werden. Der Berechnung wurden auch tatsächlich die zu diesem Stichtag erwarteten Ergebnisse für die Jahre 1996 bis 2002 zugrunde gelegt. In der Verschmelzungsbilanz zum 20.12.1995 der v.GmbH ist die variable Kaufpreistangente (S 14,1 Mio) als sonstige Rückstellung auf der Passivseite und als Anteil an verbundenen Unternehmen auf der Aktivseite ausgewiesen.

Kurz nach dem Verkauf erfolgte eine Verschmelzung von der v.GmbH (Erwerbsgesellschaft) auf die rückumgewandelte E.GmbH . Die Aktiva und Passiva (bis auf Beteiligungsansatz und Stammkapital) der v.GmbH gingen somit auf die E.GmbH über. Da infolge des Wegfalles des Beteiligungsansatzes die übertragenen Passiva höher waren als die übertragenen Aktiva, entstand ein Verschmelzungsverlust, der bei der Gewinnermittlung außer Ansatz blieb.

In den Folgejahren erwirtschaftete die E.GmbH positive Ergebnisse. Herr X. hatte daher Anspruch auf seinen Ergebnisanteil. Dieser wurde gegen die im Zuge der Verschmelzung übernommene Rückstellung gebucht.

Im Jahr 1998 erzielte die E.GmbH ein außerordentlich hohes Ergebnis, so dass die Rückstellung für künftige Ergebnisanteile nicht mehr zur Deckung des Anspruchs von Herrn X. ausreichte. Der übersteigende Teil in Höhe von S 4.959.092,00 wurde deshalb als "Aufwand Firmenwert" gebucht und als Betriebsausgabe abgezogen.

Anlässlich der von der Großbetriebsprüfung Linz bei der E.GmbH über die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung werden die Umstrukturierungsmaßnahmen und insbesondere die Berechnung des variablen Kaufpreisannteiles eingehend geprüft. Im Zuge der abschließenden Erörterung bei der Schlußbesprechung über die Betriebsprüfung wurde die Richtigkeit der Berechnung anerkannt. Die Höhe der ausgewiesenen sonstigen Rückstellung für die variable Kaufpreistangente blieb deshalb unbeanstandet.

In weiterer Folge wurde die Körperschaftssteuer 1998 mit Bescheid vom 7.6.1999 vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt. Dieser Bescheid wurde von der Finanzlandesdirektion für OÖ gemäß § 299 Abs. 1 lit c BAO aufgehoben.

Das Finanzamt Steyr stellte letztlich fest, dass eine nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten nicht dazu führen könne, dass ursprünglich steuerneutrale Vorgänge auf einmal zu einem steuerwirksamen Aufwand werden. Der übersteigende Betrag von S 4.959.059,00 könne daher nicht als Aufwand Firmenwert als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Begründung:

Das Finanzamt Steyr anerkennt offensichtlich die Berechnung des Kaufpreises, weil es gegen den berechneten Wert explizit keine Einwendungen vorgebracht hat. Das Finanzamt schließt jedoch aus der Annahme, dass ein zum Zeitpunkt der Verschmelzung, jedoch gemessen an der nach Verschmelzung tatsächlich eingetretenen Ergebnissen "richtig geschätzter" Wert einen entsprechend höheren Beteiligungsansatz ergeben hätte. Aus dieser Annahme, die demnach auf Umstände und somit unseres Erachtens auf nicht relevante Ergebnisse beruht, die erst nach Verschmelzung eingetreten sind, leitet das Finanzamt die steuerliche Auswirkung ab, dass ein sich so ergebender steuerneutraler Vorgang nicht nachträglich zu einer Betriebsausgabe führen könne.

Gegen diese Rechtsansicht ergeben sich insbesondere auch aus der Judikatur und Literatur folgende massive Einwendungen:

Dem Unternehmenskaufpreis lag eine aus der Sicht zum Zeitpunkt der Veräußerung ordnungsgemäße Berechnung zu Grunde. Die Ergebnisbeteiligung von Herrn X. mußte nach den Verhältnissen zum Stichtag 20.12.1995 (Datum des Kaufvertrages) anhand einer aktuellen Planungsrechnung für die Jahre 1996 bis 2002 berechnet und auf einen für den Beteiligungsansatz maßgeblichen Wert kapitalisiert werden. Diese ordnungsgemäße Kaufpreisermittlung wurde anlässlich der für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung anerkannt und bestätigt. Der Beteiligungsansatz und damit auch der kapitalisierte variable Kaufpreisanteil im Zeitpunkt der Verschmelzung der v.GmbH auf die E.GmbH wurde somit in der Verschmelzungsbilanz richtig ausgewiesen.

Zufolge des Anschaffungskostenprinzips ist auch das Gesamtwirtschaftsgut "Betrieb" mit seinen Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Erwerbes des Betriebes darzustellen. Dies bedeutet, dass die Ergebnisbeteiligungslast (der variable Kaufpreisanteil) in ihrer im Zeitpunkt des Erwerbes erkennbaren Dimension festzustellen und als Passivum auszuweisen war. Dieser Ausweis der Passivpost erfolgte durch die Rückstellung für die Ergebnisanteile.

Nach Quantschnigg-Schuch (Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 98 und 101) sind auf die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen eine Umsatz- und Gewinnbeteiligung die Grundsätze zur Übertragung gegen Rentenvereinbarung sinngemäß anzuwenden, wenn aufgrund von Erfahrungswerten eine Kapitalisierung iS. einer Rentenschuld erfolgen kann. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil auch in einem solchen Fall der Veräußerungserlös nicht von vornherein feststeht. Der Wert der Rentenschuld ist auf die erworbenen Wirtschaftsgüter (im vorliegenden Fall) auf die erworbene Beteiligung zu verteilen. Davon in weiterer Folge unabhängig und rechtlich selbständig ist die Rentenschuld darzustellen. Gegen eine dermaßen gebildete Passivpost müssen die laufenden Zahlungen solange erfolgsneutral verrechnet werden bis die Passivposten aufgebraucht ist. Ab dann stellen die Zahlungen laufende Betriebsausgabe dar.

Auch Wanke spricht sich in seinem Artikel "Betriebsveräußerung gegen Raten" dafür aus, die variablen Raten steuerlich gleich den Renten zu behandeln. Veräußerungsgeschäfte, wonach der Veräußerer – ausschließlich oder zusätzlich zu feststehenden Kaufpreiskraten – eine Gewinn- oder Umsatzbeteiligung erhält, sind nach den gleichen Grundsätzen wie bei einer Veräußerung auf Leibrentenbasis zu versteuern (ÖStZ 1990, 74 ff). Auch bei dieser Auffassung ist, wenn der Passivposten durch die Ergebnisanteile aufgebraucht ist, der übersteigende variable Kaufpreisanteil als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Selbst wenn eine grundsätzliche Gleichbehandlung mit Renten verneint wird, so kann sich aus der Analogieüberlegungen eine ähnliche Behandlung der variablen Leistungsverpflichtung ergeben. Nach Stoll (Rentenbesteuerung, 3. Auflage, S 283) ist grundsätzlich davon

auszugehen, dass auch eine in Form von schwankenden Bezügen vereinbarte (umsatz- oder gewinnabhängige) Rente vom Erwerber des Betriebes mit dem Barwert passiviert werden muß. Dabei sind beide Arten von erfolgsabhängigen Bezügen gleich zu behandeln, selbst wenn sich die Umsatzbasis als eine sichere Berechnungsgrundlage als der Gewinn darstellt (Gebot der Gleichbehandlung umsatz- und gewinnabhängiger Leistungen, BFH, 2.2.1967 BStBl III 366). Somit ist nach Stoll ebenfalls der Kapitalwert der Leistung zu passivieren und Schulderrhöhungen, die durch höhere Erfolge als erwartet bedingt wurden, als nachträglicher Aufwand und somit Betriebsausgabe zu behandeln. Eine Erhöhung der Aktivseite kommt seiner Meinung nach nicht in Betracht.

In der steuerlichen Literatur und Judikatur wird zudem eine nachträgliche Korrektur der Bilanzwerte, die auf einem ordnungsgemäß berechneten Unternehmenskaufpreis beruhen, abgelehnt. Um die angesetzten Bilanzwerte korrigieren zu können, müßten Gründe vorgebracht werden, dass der Kaufpreis nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Ist dies nicht der Fall, wirken sich die Korrektivposten, soweit sie auf in den Folgejahren eintretende Ereignisse entfallen, als Aufwand der jeweiligen Periode aus.

Eine andere Vorgangsweise würde dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung widersprechen, weil dabei erfolgsrelevante Ereignisse in Perioden verlagert würden, in denen sie noch nicht eingetreten sind. Das vom Rechtsnachfolger in einem der Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahr erwirtschaftete Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ist ein solches Ereignis. Daran ändert es nichts, dass die Maßgeblichkeit der in den folgenden Jahren erwirtschafteten EGTs bereits im Veräußerungsjahr vertraglich festgelegt wurden.

Auch die Relevanz künftiger Ereignisse kann in einem Vertrag vereinbart werden, ohne dass dies die Annahme rechtfertigen würde, die Ereignisse seien so zu berücksichtigen, als ob sie bereits im Vertragsjahr eingetreten wären (VwGH 17.9.1997, 93/13/0106).

Das UmgrStG ist stichtagsbezogen gestaltet. Zum Verschmelzungstichtag ist gemäß § 2 Abs. 5 UmgrStG die Verschmelzungsbilanz aufzustellen, in der die steuerlich maßgebenden Buchwerte oder Werte und das sich daraus ergebende Verschmelzungskapital darzustellen sind. Diese steuerlichen maßgebenden Buchwerte sind von der übernehmenden Körperschaft unverändert weiterzuführen. Festzustellen ist, dass damit die Periode der Umgründung (Verschmelzung 1995) und damit die Wirkung des UmgrStG längst beendet ist. Für eine nachträgliche Änderung (dh. nach dem Veräußerungstichtag bzw nach der Verschmelzung) der aufgrund der Veräußerungsbedingungen richtig ermittelten Aktiv- und Passivposten bleibt demnach kein Raum.

Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben gemäß § 12 Abs 2 KStG aufgrund einer Schachtelbeteiligung kommt daher ebenfalls nicht mehr in Betracht, da die Aufwendungen für den Beteiligungserwerb nicht mehr mit der untergegangenen Beteiligung im Zusammenhang stehen (vgl. ua. SWK, A I 372 ff). Gleiches muß für andere nach der Umgründungsperiode anfallenden Aufwendungen für eine Beteiligung, die durch die Verschmelzung weggefallen ist, gelten. Solche Aufwendungen sind nach allgemeinem Steuerrecht, nicht nach UmgrStG, zu beurteilen und damit muß systemgemäß der steuerpflichtigen Einnahme beim Veräußerer eine abzugsfähige Betriebsausgabe beim Erwerber oder dessen Rechtsnachfolger gegenüberstehen.

Der Beurteilung des Finanzamtes Steyr, dass eine nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten vorliege, kann demnach nicht gefolgt werden.

Außerdem ist anzumerken, dass eine höhere Bewertung zum Veräußerungszeitpunkt einen höheren Firmenwert ergeben hätte, der sich zumindest teilweise nicht steuerneutral, sondern als Firmenwertabschreibung steuermindernd ausgewirkt hätte.

Letztlich wurde von der Großbetriebsprüfung – wie bereits erwähnt – anlässlich der Betriebsprüfung der Jahre 1995 bis 1997 die Kaufpreisermittlung, nämlich die Höhe des Substanzwertes von S 20,8 Mio und des Ertragswertes von S 14,1 Mio geprüft und für richtig befunden und anerkannt. Der unbegründeten Behauptung im Körperschaftsteuerbescheid für 1998, die EGTs wären bei der Ermittlung des Kaufpreises und somit des Beteiligungsansatzes nicht richtig geschätzt worden, fehlt daher jede rechtliche Grundlage.

.....".

Mit Schreiben vom 20. November 2000 wurden von seiten des Finanzamtes Steyr angeregt, den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 gemäß § 299 Abs 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Der Körperschaftsteuerbescheid 1999 wurde von der Finanzlandesdirektion für OÖ gemäß § 299 Abs 1 lit c BAO mit Bescheid vom 16. Mai 2001 wieder mit der Begründung aufgehoben, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen worden seien, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Mit Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 27. Juni 2001 wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 neuerlich veranlagt und festgesetzt, wobei der Aufwand Firmenwert in Höhe von S 1.076.250,00 nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt worden sei.

In der gesondert zu diesem Bescheid ergangenen Begründung – datiert mit 28. Juni 2001 - wird hinsichtlich der Nichtanerkennung der Betriebsausgabe "Aufwand Firmenwert" im Jahr

1999 auf die Bescheidbegründung zum Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 5. Oktober 2000 verwiesen.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung ein und verwies hinsichtlich seiner Begründung auf die Berufung vom 24. Oktober 2000 gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 1998 und beantragte die Berücksichtigung "Aufwand Firmenwert" in Höhe von S 1.076.250,00 als Betriebsausgabe.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid **2000** vom 22. April 2002 gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 14. März 2002 wurde gemäß § 273 Abs 1 BAO zurückgewiesen mit der Begründung, dass die Berufung nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Letztmöglichster Tag zur Einbringung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 wäre der 18. April 2002 gewesen. Die gegenständliche Berufung sei aber erst am 22. April 2002 eingebracht worden.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid **2001** vom 22. November 2002 brachte der steuerliche Vertreter fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein und verwies hinsichtlich seiner Begründung auf die Begründung in der Berufung vom 24. Oktober 2000 gegen den Körperschaftsteuerbescheid und beantragte daher, bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 den Aufwand Firmenwert von 583.235,00 € als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Für die Jahre 1998 bis 2001 fand bei der Bw. eine weitere Betriebsprüfung – BP-Bericht mit der Arbeitsbogen Nr.113061/02 vom 4. April 2003 – statt.

In der Folge wurden die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1998, 1999, 2000 und 2001 gem § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, mit Bescheiden vom 6. September 2004 wiederaufgenommen

Entsprechend der Feststellungen der Bp. sind die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001, datiert mit 6. September 2004 ergangen. (Es ist anzumerken, dass der "Aufwand Firmenwert" in den einzelnen Jahren nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt wurde. Bei der Bp. wurden keine Feststellungen hinsichtlich Anerkennung oder Nichtanerkennung "Aufwand Firmenwert" getroffen).

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998, 1999, 2000 und 2001 brachte der steuerliche Vertreter fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung – datiert mit 14. September 2004 - ein, und beantragte noch einmal vorsorglich die Berücksichtigung "Aufwand Firmenwert" als Betriebsausgaben und verwies hinsichtlich seiner Begründung auf die Begründung in der Berufung vom 24. Oktober 2000 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998.

Gegen die am 22. März 2005 ergangenen Körperschaftsteuerbescheide **2002 und 2003** brachte der steuerliche Vertreter aufgrund der Nichtanerkennung der Betriebsausgaben Aufwand Firmenwert in Höhe von 407.490,00 € und 533.015,85 € ein Rechtsmittel ein, und verwies in seiner Begründung wiederum auf die Begründung in der Berufung vom 24. Oktober 2000 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998.

In der am 7. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Höhe der Beträge sowie auch der Modus der Berechnungsweise an sich nicht strittig sei. Auf die Frage des Vorsitzenden, ob die Bewertung kritisch gewürdigt worden sei, gab der Finanzamtsvertreter an, dass er sich das nur so vorstellen könne, dass die Planungsansätze am Anfang gestimmt haben dürften und es daher seitens der Bp. keine Änderungen gegeben hätte. Die große Änderung sei erst 1998 erfolgt. Das Finanzamt vertrete die Auffassung, dass die Anschaffungskosten zu berichtigen seien, wenn die Rückstellung zu gering gebildet worden sei. Auch das Umgründungssteuerrecht würde dies nicht verhindern. Bei Gesamtrechtsnachfolge habe der Übernehmer Änderungen, die an der Wurzel vorzunehmen seien, in seiner Steuerbilanz ebenfalls mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen. Die Absetzbarkeit eines möglichen Firmenwerts, der nach § 3 Abs 2 Z 2 UmGrStG zu bilden gewesen wäre, stehe außer Streit. Der primäre Punkt sei, ob die Anschaffungskosten zu berichtigen seien oder ob eine Vorgangsweise so zu wählen sei, wie sie der Bw. gewählt habe, dass er den übersteigenden Betrag in den Aufwand gestellt habe. Das Finanzamt sehe hier die Berichtigungsmöglichkeit der ursprünglichen Anschaffungskosten, denn ansonsten gäbe es niemals die Berichtigungsmöglichkeit und das sei immer die Gefahr, wenn zukünftige Werte in die Bewertung einzubeziehen seien.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte dagegen vor, dass es bei solchen umsatz- oder erfolgsabhängigen Kaufpreisbestandteilen darum gehe, die Anschaffungskosten nach bestem Wissen und Gewissen im Zeitpunkt des Ralisierungsvorganges, im Zeitpunkt des Anschaffungsvorganges – im Falle des Beteiligungserwerbes – festzulegen, und da hätten sehr viele kritische Prüfer der Groß-Betriebsprüfung Linz darüber geschaut im Jahr 1998. Ende 1998 sei noch einmal nachgeprüft worden, was Ende 1995 angenommen worden sei und es sei nicht beanstandet worden. Obwohl es keine erfolgswirksamen Auswirkungen gehabt habe, sei in der Niederschrift und im Besprechungsprogramm noch einmal diese Rückstellung i.H.v. 14,4 Mio S, die aus dieser passivierten variablen Kaufpreisschuld resultierten, ausdrücklich festgehalten worden. Es gehe darum, dass sich der Bw. nicht dem Vorwurf aussetzen lasse, dass sorglos geplant worden sei, sondern, dass zum damaligen Zeitpunkt Ende 1995 nach besten Wissen und Gewissen vorgegangen worden sei. Das Grundthema sei eigentlich, ob die Berechnung des variablen Kaufpreisteils zu rentenähnlichen Grundsätzen, zu erfolgen habe oder nicht.

Einer der Vertreter des Finanzamts führte dagegen aus, dass der Vorwurf, dass sich die Bw. sorglos verhalten hätte, nicht gemacht werde. Ein Grundsatz des Steuerrechts sei auch, dass ein Vorgang, der immer steuerneutral gewesen sei, nicht deshalb steuerlich von Relevanz werden könne, weil ein Umgründungsschritt dazwischen gesetzt worden sei. Wenn damals der Ansatz "richtig", auf Grund besseren Wissens gewählt worden wäre, dann hätte man einen höheren Beteiligungsansatz gehabt, dann wäre jetzt die Problematik und des Aufwandes gar nicht gegeben. Zweifellos stehe fest, dass ein Gutachten vorgelegen sei. Man habe aufgrund der Erfahrungswerte der Vergangenheit den Zukunftserfolg festgesetzt. Das Finanzamt würde daher die Meinung vertreten, wenn hier wesentliche Abweichungen stattfinden würden, dann habe eine Rückwärtsberichtigung zu erfolgen, außerdem sei hier zweifellos die personenbezogene Komponente sehr stark gegeben. Die Berechnung der Rückstellung möge durchaus richtig gewesen sein. Wenn sich die Bilanzansätze schon steuerlich rückwirkend ausgewirkt hätten, gäbe es sogar eine neue verfahrensrechtliche Handhabe. Es habe sich nicht ausgewirkt, daher habe man die Bilanzansätze beim Rechtsnachfolger richtiggestellt, der damals sicher nach bestem Wissen und Gewissen diese Umsätze ermittelt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Mit Kaufvertrag vom 19.12.1995 verkaufte Herr X. seine Anteile – davon 99,9% seiner Aktien - an der Fa X. AG an die v.GmbH . Der gesamte Kaufpreis und somit Beteiligungsansatz bei der v.GmbH setzte sich aus einem fixen und einem variablen Kaufpreisanteil (Ertragswertanteil) zusammen. Der maßgebliche variable Kaufpreisbestandteil (Ertragswertanteil) des Kaufpreises leitete sich aus der Zusage an Herrn X. ab, ihm in den nächsten sieben auf das Jahr des Verkaufs folgenden Jahren jeweils 60% eines adaptierten EGT auszusahlen.

Dabei handelt es sich bei der Zusage des variablen Kaufpreisantelles um eine Raten- und um keine Rentenvereinbarung und zwar aus folgenden Gründen:

Allgemein für Renten spricht, wenn Beginn oder Ende der Leistungsverpflichtung weitgehend von in der Zukunft liegenden Unsicherheitsfaktoren abhängig ist. Zumeist ist gewiß, dass ein Ereignis mit dem Einsetzen oder Aufhören von Leistungen verbunden wird, eintreten wird; es ist aber ungewiß, wann es eintritt. Zumindest dieses Unsicherheitsmoment muß vorliegen, damit von Renten gesprochen werden kann. Auch dann, wenn Bezüge von Umsatz- oder Gewinngrößen abhängig sind, spricht man oft von Renten im steuerrechtlichen Sinn; gerechtfertigt ist dies aber nicht schon dann, wenn Umsatz- oder Gewinnbeteiligungen für

einen bestimmten Zeitraum vereinbart werden (*Stoll*, Rentenbesteuerung, 3. Auflage, Seite 23).

Der Unsicherheitsfaktor der ungewissen wirtschaftlichen Entwicklung reicht nicht aus, den Leistungen Rentencharakter zu vermitteln, wie auch das Gläubigerrisiko allein noch nicht das Unsicherheitsmoment ist, das gestattet, Leistungen als Renten zu qualifizieren.

Nicht die Berechnungsgrundlage für die Leistung (Umsatz, Gewinn, Wertsicherungsmaßstab uä.), sondern der Zeitpunkt des Eintrittes des Ereignisses, mit dem das Einsetzen, das Aufhören oder die Veränderung von Leistungspflichten und Leistungsansprüchen verbunden sind, ist das entscheidende, den Rentencharakter prägende Merkmal.

Der deutlicheren Angrenzung kann auch die Berücksichtigung der bei Kaufpreistraten und Kaufpreisrenten unterschiedlichen Interessenslagen der Verpflichteten und Berechtigten dienen. So kann man im allgemeinen davon ausgehen, dass die Vereinbarung von Kaufpreistraten dem Interesse des Erwerbers dient, den Aufwand für ein erworbenes Objekt auf einen längeren Zeitraum zu verteilen. Sind die Teilbeträge den fest umgrenzten Zeitraum hindurch zu zahlen, und zwar auch dann, wenn der Veräußerer oder sein Nachfolger vor dessen Ablauf sterben, handelt es sich um Raten.

Letztlich ist aber das entscheidende Abgrenzungskriterium zwischen Renten und Raten das aleatorische Element, das in den Leistungen liegt (*Stoll*, aaO, Seite 24).

Bei einem Kauf ist die Gegenleistung schon bei Vertragsabschluß zahlenmäßig bestimmt oder zumindest bestimmbar, bei einer Rente hingegen hängt die Höhe der Gegenleistung von ungewissen zukünftigen Ergebnissen ab.

Im gegenständlichen Fall wurde aufgrund der Vertragsgestaltung neben einen fixen Kaufpreisanteil ein variabler Kaufpreisanteil zwischen den Parteien vereinbart. Hinsichtlich des variablen Kaufpreisanteils handelt es sich um keine Renten- sondern um Kaufpreistratenvereinbarung, mit der Zusage an Herrn X. in den nächsten sieben Jahren jeweils 60% eines adaptierten bzw. bereinigten EGT auszus zahlen.

Die Höhe der einzelnen Raten ist zwar betragsmäßig nicht bestimmt, zumal die einzelnen Raten von dem Ergebnis bzw. Gewinnsituation des Bw. abhängig ist, doch reicht der Unsicherheitsfaktor der ungewissen wirtschaftlichen Entwicklung nicht aus, den Leistungen einen Rentencharakter zu vermitteln. Auch dass die Teilbeträge den fest umgrenzten Zeitraum von sieben Jahren auszubezahlen sind, spricht für eine Ratenvereinbarung.

Aus der Literatur (*Wanke*, ÖStZ 1990, 74 ff) geht hervor, dass die variablen Raten steuerlich gleich den Renten zu behandeln sind. Veräußerungsgeschäfte, wonach der Veräußerer – ausschließlich oder zusätzlich zu feststehenden Kaufpreistraten – eine Gewinn- oder

Umsatzbeteiligung erhält, sind nach den gleichen Grundsätzen wie bei einer Veräußerung auf Leibrentenbasis zu versteuern.

§ 6 Z 8 lit b EStG bestimmt ganz allgemein, dass bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen sind.

Ebenso wie der entgeltliche Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsgutes dazu führt, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Anschaffung, also bei Erlangung der Verfügungsmacht, als Aktivum mit seinen Anschaffungskosten auszuweisen ist, so ist auch das Gesamtwirtschaftsgut "Betrieb" zufolge des immer wieder durchschlagenden Anschaffungskostenprinzips mit seinen Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Erwerbes des Betriebes zu bewerten (Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, S 353).

Das bedeutet, dass die Umsatz- oder Gewinnbeteiligungslast in ihrer im Zeitpunkt des Erwerbes des Betriebes erkennbaren Dimension festzustellen und als Passivum auszuweisen ist. Auf der Habenseiten der Bilanz ist sohin jedenfalls der auf den Zeitpunkt des Erwerbes zu berechnende Schuldbetrag einzusetzen, der der Beteiligungslast (Kapitalbetrag der Anteile an den künftigen Gewinnen oder Umsätzen) entspricht; wobei es sein kann, dass auch weitere gegenüber dem Veräußerer oder gegenüber Dritten eingegangenen Verpflichtungen bestehen. Alle diese Passivposten zusammen mit dem im Ausmaß allfälliger Barzahlungen an den Veräußerer auszuweisenden Kapital machen die Summe der Habenposten der Bilanz aus. Diese ergeben die Anschaffungskosten der erworbenen Aktiva. (Stoll, aaO., 354).

Es ist daher vom Grundsatz auszugehen, dass auch eine in Form von schwankenden Bezügen vereinbarte (umsatz- oder gewinnabhängige) "Rente" vom Erwerber des Betriebes mit dem Barwert passiviert werden muß. Die Passivierung ist erforderlich, weil die tatsächlichen Anschaffungskosten der übernommenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden müssen, die Wertausweise aber aus den Anschaffungskosten, dieser wieder aus den Werten der übernommenen erfolgsabhängigen Last abzuleiten sind.

Nach *Quantschnigg-Schuch* (Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 98, 99 und 101) "*sind auf die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen eine Umsatz- und Gewinnbeteiligung die Grundsätze zur Übertragung gegen Rentenvereinbarung sinngemäß anzuwenden, wenn aufgrund von Erfahrungswerten eine Kapitalisierung iS einer Rentenschuld erfolgen kann. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil auch in einem solchen Fall der Veräußerungserlös nicht von vornherein feststeht.*

Bei Übertragung einer betrieblichen Einheit gegen Beteiligung am Gewinn oder oder Umsatz ist zunächst zu prüfen, ob aufgrund von Erfahrungswerten – zB der bisherigen gleichmäßigen

Gewinn- oder Umsatzentwicklung, von der sich die Vertragsteile keine Änderung erwarten, eine Kapitalisierung erfolgen kann.

Der Wert der Rentenschuld ist auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Davon in weiterer Folge unabhängig und rechtlich selbständig ist die Rentenschuld darzustellen. Die Passivierung der Rentenschuld erfolgt entweder nach der versicherungsmathematischen Methode oder der Methode des § 16 BewG.....".

Ist diese Vorgangsweise aus praktischen Gründen nicht gangbar, so muß die Höhe der Aktivpost ausnahmsweise (hilfsweise) in Höhe der Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter geschätzt werden. Gegen eine dermaßen gebildete Passivpost, müssen die laufenden Zahlungen des Verpflichteten in allen Gewinnermittlungsarten so lange erfolgsneutral verrechnet werden, bis der Passivposten aufgebraucht ist. Ab dann liegen in den Zahlungen laufende Betriebsausgaben.

Diese passivierte Schuld ist handels- und steuerrechtlich in den Folgejahren als selbständiges Wirtschaftsgut zu bewerten. Die jährliche Zahlung stellt einen betrieblichen Aufwand dar (Bertl/Hirschler, Bilanzierung umsatzabhängiger Kaufpreisrenten, RWZ 1994, 342).

Wenn das Finanzamt vorbringt "wären die EGTs seinerzeit bei der Ermittlung des Beteiligungsansatzes richtig geschätzt worden, hätte sich dadurch damals ein entsprechend höherer Beteiligungsansatz ergeben. Durch die Verschmelzung wäre es dann zu einem entsprechend höheren, steuerlich aber unbeachtlichen Verschmelzungsverlust gekommen" so ist diese Argumentation nicht nachvollziehbar.

Die variable Kaufpreisermittlung sowie auch die gebildete Passivpost – Rückstellung für künftige Ergebnisanteile - wurde anlässlich der für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung offenbar anerkannt und bestätigt, zumal keine gegenteilige Feststellungen aus dem Bp.-Bericht hervorgehen. Auch bei der zweiten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2001 – Bp.-Bericht vom 4. April 2003 - erfolgten diesbezüglich keine Feststellungen.

Auch gibt es keine Argumente dagegen, dass der variable Kaufpreisanteil nicht nach einer steuerrechtlich anerkannten Methode berechnet wurde.

Im gegenständlichen Berufungsfall wurde der variable Kaufpreisbestandteil nach den Verhältnissen zum Stichtag 20.12.1995 (Datum des Kaufvertrages) berechnet. Die Ergebnisbeteiligung Herrn X.s wurde anhand einer aktuellen Planungsrechnung für die Jahre 1996 bis 2002 berechnet und auf einen für den Beteiligungsansatz maßgeblichen Wert kapitalisiert (siehe vorliegende Planungsrechnung). Gegen diese Berechnung des variablen Kaufpreisanteiles sowie den Berechnungsmodus wurde vom Finanzamt nichts gegenteiliges

vorgebracht, bzw. in der mündlichen Berufungsverhandlung hierzu geäußert, *"dass die Planungsansätze am Anfang gestimmt haben dürften"*.

Wenn das Finanzamt behauptet, dass eine Berichtigung der Anschaffungskosten zu erfolgen habe, wenn wesentliche Abweichungen herauskommen, die über den ursprünglichen Planungsansatz liegen, dann hat man rückwärts zu berichtigen, so muß dem entgegengehalten werden, dass diese Aussage nicht überzeugt. Feststellungen diesbezüglich hat das Finanzamt nicht getroffen.

Konkrete Argumente, *warum "die EGTs seinerzeit bei der Ermittlung des Beteiligungsansatzes nicht richtig geschätzt worden sind"* hat das Finanzamt soweit nicht vorgebracht, und gehen auch aus dem gesamten Akteninhalt nicht hervor.

Behauptungen dahingehend, dass eine Änderung des Kaufpreises im nachhinein von den Parteien vereinbart und vorgenommen wurde sind ebenfalls vom Finanzamt nicht aufgestellt bzw. dargelegt worden.

Abgesehen davon, dass der unabhängige Finanzsenat nicht an die Erlässe bzw. Rechtsmeinungen des BMF gebunden ist, so ist diesbezüglich zu erwähnen, dass die vom Finanzamt für seinen Rechtsstandpunkt ins Treffen geführte Rechtsmeinung vom 16.12.1992 des BMF (siehe oben) im gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist, da eine nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten nach der Verschmelzung nicht erfolgte.

Es erfolgte weder eine Nachjustierung aufgrund der besseren Einsicht über den Unternehmenswert noch eine Nachjustierung aufgrund einer korrigierten Bewertung von Wirtschaftsgütern, die unter die Steuerneutralität fallen würde.

Auch das Argument des Finanzamts, dass zum Veräußerungszeitpunkt damals nicht richtig geschätzt worden wäre, wurde von einem der Vertreter des Finanzamts in der mündlichen Verhandlung relativiert, zumal konkret vorgebracht wurde, dass *"die Bildung der Rückstellung durchaus richtig gewesen sein mag"*, und *"wobei er diese Umsätze sicher nach besten Wissen und Gewissen ermittelt hat"*.

Weiters konnte das Finanzamt den Vorwurf, dass der Bw. *"sich sorglos bei der Ermittlung dieses seinerzeitigen Anschaffungspostens Beteiligung verhalten hätte"* nicht bestätigen.

Diesbezügliche Feststellungen, nämlich, dass der ursprünglich geschätzte variable Kaufpreisanteil und somit die Rückstellung aus der Sicht zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht richtig berechnet wurde, hat das Finanzamt nicht getroffen.

Auch dass sich die Anschaffungskosten des Beteiligungsansatzes in der Zwischenzeit geändert hätten, wurde vom Finanzamt nicht vorgebracht.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zum Schluß, dass der kapitalisierte variable Kaufpreisanteil als sonstige Rückstellung auf der Passivseite und als Anteil an verbundenen Unternehmen auf der Aktivseite in der Bilanz nach den damaligen Wissensstand korrekt ausgewiesen wurde (Versmelzungsbilanz zum 20.12.1995).

Kurz nach dem Verkauf erfolgte eine Verschmelzung von der v.GmbH auf die rückumgewandelte E.GmbH. Da infolge des Wegfalles des Beteiligungsansatzes die übertragenen Passiva höher waren als die übertragenden Aktiva, entstand ein Verschmelzungsverlust, der bei der Gewinnermittlung außer Ansatz blieb.

Im Zuge der Verschmelzung wurde die gebildete Rückstellung übernommen, die bei der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1997 mit S 14,4 Mio festgelegt wurde, und von der Bw. nicht beanstandet wurde.

Strittig ist nunmehr, ob die, diese gebildete Passivpost – sonstige Rückstellung – übersteigenden Zahlungen – Ergebnisanteil bzw. Kaufpreisanteil X. - als Betriebsausgabe in den Folgejahren zu berücksichtigen sind.

Schuldänderungen finden also nicht auf der Aktivseite der Bilanz ihren Niederschlag, sondern in der Erfolgsrechnung.

Diese Folgerung ergibt sich daraus, dass der gegenüber den ursprünglichen Erwartungen sich ändernde Erfolgsverlauf eines der aleatorischen Elemente der besonderen Gestaltung der Vertragsgrundlage bildet.....

Derartige Schuldänderungen, die durch den Normalverlauf der Erlebenswahrscheinlichkeit, aber auch durch die Änderungen gegenüber dem mit guten Gründen zu erwartenden Normalverlauf des Betriebserfolges bedingt sind, verändern also ebensowenig die ursprünglichen Anschaffungskosten, und es sind ebensowenig Nach- (Auf-)aktivierungen vorzunehmen, wie auch der Eintritt eines Erlöschungsgrundes (zB Tod) die ursprünglich berechneten Anschaffungskosten und damit die Bilanzwerte der Aktiva nicht zu beeinflussen vermag (*Stoll*, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Seite 359).

Quantschnigg/Schuch weisen unter Bezugnahme auf deutsche Literaturmeinungen auf die Schwierigkeiten tatsächlicher und bewertungsrechtlicher Art hin und sprechen sich dafür aus, den anfänglich gebildeten Passivposten für die Umsatz- oder Gewinnbeteiligung des Verkäufers des Betriebes nicht zu jedem Stichtag neu zu berechnen, sondern die laufenden Zahlungen des Verpflichteten in allen Gewinnermittlungsarten so lange erfolgsneutral zu verrechnen, bis dieser Passivposten, gegen den verrechnet wurde, aufgebraucht ist. In der Folge wären die erfolgsabhängigen Zahlungen voll aufwandwirksam (ua auch *Stoll*, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Seite 359).

Anders wäre vorzugehen, wenn die Änderung der vom Betriebsergebnis abhängigen Berechnungsgrundlage für die vom Erwerber zu erbringenden Leistungen auf Gründen beruht, welche bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundgeschäftes vorhanden, den Vertragsparteien jedoch nicht bekannt waren. Hier wurde die erfolgsabhängige Schuld von vornherein unrichtig angesetzt und wäre entsprechend nach "rückwärts" zu berichtigen, ein Vorgehen, das naturgemäß auch mit einer Neubewertung der übergegangenen betrieblichen Aktiva verbunden wäre (*Stoll*, aaO, S 359). Ein solcher Fall liegt gegenständlich nicht vor.

Aufgrund dieser Ausführungen sind die laufenden Zahlungen – Kaufpreisanteil bzw Ergebnisanteil X. – solange erfolgsneutral zu verrechnen, bis dieser Passivposten, gegen den verrechnet wurde, aufgebraucht ist.

Danach sind diese erfolgsabhängigen Zahlungen voll aufwandswirksam und als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Daran ändert auch die nachträgliche Verschmelzung nichts.

Da hinsichtlich der Berechnungsweise keine weiteren Einwendungen vom Finanzamt vorgebracht wurden, sind die strittigen Beträge als Betriebsausgaben anzusetzen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war den Berufungen daher stattzugeben.

Weiters ist festzuhalten, dass die Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinzung betreffend das Jahr 2002 und das Jahr 2003 aufgrund der Gewinnänderungen anzupassen bzw. entsprechend zu ändern war. Diese Änderungen sind als Ausfluß des Bescheidspruches zu sehen.

Aufgrund der vorgehenden Ausführungen ist von folgenden Berechnungen auszugehen:

Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahr 1998 bis 2003, wobei die von der BP. getroffenen Feststellungen (und somit die Zurechnungen laut BP-Bericht für die Jahre 1998 bis 2001) miteinbezogen wurden (siehe BP. Bericht vom 4.4.2003)

| | |
|---|---------------|
| Jahr 1998 Berechnung in ATS: | |
| Einkünfte aus Gw lt Bescheid vom 6.9.2004 | 30.769.012,00 |
| - Aufwand Firmenwert | 4.959.092,00 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 25.809.920,00 |
| Verechenbare Verluste aus Vorjahren | 0,00 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 25.809.920,00 |
| Verlustabzug | 0,00 |

| | |
|---|--|
| Einkommen in ATS | 25.809.920,00 |
| Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988 34% von 25.809.900 Körperschaftsteuer in S Körperschaftsteuer in € | 8.775.366,00 637.730,72 |
| Jahr 1999 Berechnung in ATS Einkünfte aus Gw Bescheid vom 06.09.2004 - Aufwand Firmenwert Einkünfte aus Gw | 2.646.460,00 1.076.250,00 1.570.210,00 |
| Verrechenbare Verluste Gesamtbetrag der Einkünfte Verlustabzug Einkommen Einkommen in € | 0,00 1.570.210,00 0,00 1.570.210,00 114.111,61 |
| Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988 34% von 1.570.200 Körperschaftsteuer in ATS Körperschaftsteuer in € | 533.868,00 38.797,70 |
| Jahr 2000: Berechnung in ATS Einkünfte aus Gw Bescheid vom 06.09.2004- -Aufwand Firmenwert Einkünfte aus Gw | 11.877.043,00 4.610.108,00 7.266.935,00 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte Verlustabzug Einkommen in ATS | 7.266.935,00 0,00 7.266.935,00 |
| Die Körperschaftsteuer vom | |

| | |
|--|--|
| Einkommen beträgt: Gem § 22 KStG 1988 34% von 7.266.900 Körperschaftsteuer in ATS Körperschaftsteuer in € | 2.470.746,00 179.556,11 |
| Jahr 2001 Berechnung in ATS Einkünfte aus Gw. Bescheid vom 06.09.2004 Aufwand Firmenwert € 583.235,00 Einkünfte aus Gw | 17.799.357,00 8.025.488,50 9.773.869,00 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte Verlustabzug Einkommen in ATS Einkommen in € | 9.773.869,00 0,00 9.773.869,00 710.294,72 |
| Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem § 22 KStG 1988 34% von 9.773.900 Körperschaftsteuer in ATS Körperschaftsteuer in € | 3.323.115 241.500,98 |

Jahr 2002**Berechnung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung (Evidenzkonto für Eigenkapitalzuwachs):**

| Datum | Einlage | Entnahme | Stand (K) | Tage | K*T/365 |
|-----------------------|--------------|----------|-----------|------|---------|
| Anfangskapital | | | 0,00 | | |
| 1.4. Gewinn/Vj | 1,875.680,00 | | 1,875.679 | 6 | 30.833 |
| 7.4K GU/1997 | 4371 | | 1.880.050 | 38 | 195.731 |
| 15.5.K4-6/98 | | 35.206 | 1.844.845 | 94 | 475.110 |
| 17.8.K7-9/98 | | 41.338 | 1.803.507 | 91 | 449.641 |
| 16.11.K10-12/98 | | 37.250 | 1.766.257 | 45 | 217.757 |
| 31.12.Kapital.SROT | | 90.841 | 1.675.416 | 46 | 211.148 |
| 15.2. K1-3/99 | | 37.250 | 1.638.166 | 44 | 197.477 |
| 31.3.Reprä.s.,sons.A. | 145.465 | | 1.783.631 | 1 | 4.886 |

| | | | | | |
|----------------------|---------|---------|-----------|-----|-----------|
| | | | | 365 | 1.782.584 |
| 1.4.99 bis 31.3.2000 | | | | | |
| Anfangskapital | | | 1.783.631 | 1 | 4.886 |
| 1.4 Gewinn/Vj | 114.112 | | 1.897.744 | 46 | 239.168 |
| 17.5.K 4-6-1999 | | 37.250 | 1.860.494 | 79 | 402.682 |
| 4.8.K7-9/99 GU | 73.138 | | 1.933.632 | 50 | 264.881 |
| 23.9.Kapitala.SROT | | | 1.822.256 | 6 | 29.954 |
| 29.9.Kapitala.SROT | | 111.376 | 1.802.377 | 47 | 232.087 |
| 15.11 K10-12/99 | | 19.879 | 1.801.923 | 91 | 449.247 |
| 15.2.K1-3/00 | | 454 | 1.801.486 | 44 | 217.165 |
| 31.3. Reprä.,sons. A | | 437 | 1.770.970 | 1 | 4.852 |
| | | 30.516 | | | |
| | | | | 365 | 1.844.922 |
| 1.4.00 bis 31.3.2001 | | | | | |
| Anfangskapital | | | 1.770.970 | 1 | 4.852 |
| 1.4. Gewinn/Vj | 528.109 | | 2.299.079 | 44 | 277.149 |
| 15.5. K4-6/00 | | 437 | 2.298.642 | 74 | 466.026 |
| 28.7 Kapitala.Srot | | 363.364 | 1.935.278 | 19 | 100.740 |
| 16.8.K7-9/00 | | 437 | 1.934.841 | 91 | 482.385 |
| 15.11 K10-12/00 | | 438 | 1.934.403 | 91 | 482.275 |
| 15.2. K1-3/01 | | 83.000 | 1.851.403 | 44 | 223.182 |
| 31.3 Reprä.,s.Abä. | | 36.333 | 1.815.070 | 1 | 4.973 |
| | | | | 365 | 2.041.582 |
| 1.4.01 bis 31.3.2002 | | | | | |
| Anfangskapital | | | 1.815.070 | 1 | 4.973 |
| 1.4.Gewinn/Vj | 710.295 | | 2.525.365 | 44 | 304.428 |
| 15.5. K 4-6/01 | | 83.000 | 2.442.365 | 93 | 622.301 |
| 16.8. K 7-9/01 | 142.393 | | 2.584.758 | 91 | 644.419 |

| | | | | | |
|---|--|--------|---------------------|-----|-----------|
| 15.11.K10-12/01 | | 7.868 | 2.576.890 | 91 | 642.457 |
| 15.2.K1-3/02 | | 7.868 | 2.569.022 | 44 | 309.690 |
| 31.3.Repräs.,s.Abänd. | | 24.904 | 2.544.118 | 1 | 6.970 |
| | | | | 365 | 2.535.238 |
| Eigenkapitalevidenzkonto 2002 | | | 2.535.238,00 | | |
| Eigenkapitalevidenzkonto 1999 | | | 752.654,00 | | |
| | | | <u>1.782.584,00</u> | | |
| Zuwachsverzinsung mit 6,2% | | | 46.665,00 | | |
| <u>Berechnung der Kennziffer 630</u> | | | | | |
| KZ 630 lt. Erklärung. | | | - € 933,13 | | |
| Eigenkapitalzuwachsverzinsung lt. Erkl. | | | € 14.411,00 | | |
| Eigenkapitalzuwachsverzinsung lt Berechnung | | | -€ 46.665,00 | | |
| | | | -€ 33.187,13 | | |
| | | | | | |
| Berechnung der Einkünfte aus Gw. für das Jahr 2002 in €: | | | | | |
| Einkünfte aus Gw lt Bescheid vom 22.3.2005 | | | 642.023,27 | | |
| -Aufwand Firmenwert | | | -407.490,00 | | |
| +KZ 630 Abänd. lt.Erklärung | | | +933,13 | | |
| Zwischensumme | | | 235.466,40 | | |
| KZ 630 siehe oben | | | -33.187,13 | | |
| Einkünfte aus Gewerbetrieb | | | 202.279,27 | | |

| | |
|--|------------|
| Berechnung der Körperschaftsteuer für 2002 | |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 202.279,27 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte in € | 202.279,27 |
| Einkommen in € | 202.279,27 |
| Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt Gem § 22 KStG 1988 34% von 202.279,27 | 68.774,95 |
| Neben dem Einkommen wird versteuert: Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung € 46.665 *25% | 11.666,25 |
| Körperschaftsteuer | 80.441,20 |

Jahr 2003

Berechnung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung

1.4.02 bis 31.3.03

| Datum | Einlage | Entnahme | Stand (K) | Tage | K*t/365 |
|-----------------|---------|----------|-----------|------|---------|
| Anfangskapital | | | 2.544.118 | 1 | 6970 |
| 1.4 Gewinn | 202.279 | | 2.746.397 | 44 | 331.072 |
| 15.5 K4-6/02 | | 141.766 | 2.604.632 | 93 | 663.646 |
| 16.8.K7-9/02 | | 74.817 | 2.529.815 | 91 | 630.721 |
| 15.11.K10-12/02 | | 74.820 | 2.454.995 | 94 | 632.245 |
| 15.2.K1-3/03 | | 99.879 | 2.355.116 | 41 | 264.547 |

| | | | | | |
|-------------------------------|--|--------|-----------|-----|-----------|
| 31.3.Repräs. | | 47.497 | 2.307.619 | 1 | 6.322 |
| | | | | 365 | 2.535.523 |
| Eigenkapitalevidenzkonto 2003 | | | 2.535.523 | | |
| Eigenkapitalevidenzkonto 2002 | | | 2.535.238 | | |
| | | | 285 | | |
| Zuwachsverzinsung mit 6,2% | | | 18 | | |

Berechnung KZ 9304

| | |
|--|------------|
| KZ 9304 lt. Erklärung | 196.208,94 |
| Eigenkapitalzuwachsverzinsung lt. Erklärung | + 957,00 |
| Eigenkapitalzuwachsverzinsung lt Berechnung | -18,00 |
| Ergibt KZ 9304 | 197.147,94 |

Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2003 in €:

| | |
|---|--------------|
| Einkünfte aus Gw lt.Bescheid 22.3.2005 | 1.711.775,45 |
| -Aufwand Firmenwert | -533.015,85 |
| -KZ 9304 lt. Erkl. | -196.208,54 |
| +KZ 9304 siehe oben | + 197.147,94 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 1.179.698,31 |
| Berechnung der Körperschaftsteuer: | |

| | |
|--|--------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 1.179.698,31 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 1.179.698,31 |
| Einkommen | 1.179.698,31 |
| Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: | |
| Gem. § 22 KStG 1988 34% von 1.179.698,31 | 401.097,66 |
| Neben dem Einkommen wird versteuert: Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung $18 \cdot 25\%$ | 4,5 |
| Körperschaftsteuer in € | 401.102,16 |

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Juli 2006