



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 X., X.-Str.1, vertreten durch Herrn Steuerberater Edmund Moser, 9900 Lienz, Albin Egger Str. 12, vom 24. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr.Veit Jonach, vom 21. März 2008 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Betrieb der Berufungswerberin (Bw.), einer Tischlerei und Zimmerei, an der die GmbH zu 90% und A.B. zu 10% beteiligt waren und deren Geschäftsführer A.B. war, war am 16. Dezember 2004 ein Brand ausgebrochen. Die Versicherung sprach von dem von ihr ermittelten Gesamtschaden von € 179.703,00 letztendlich der Bw. € 140.670,00 zu, die sie ihr in zwei Teilbeträgen, und zwar € 126.178,00 am 29. März 2005 und € 14.492,00 am 25. Oktober 2006, auszahlte. Weiters erhielt die Bw. eine Betriebsunterbrechungsversicherung von € 5.970,00.

Die Bw. ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. 2004 betrug der Gewinn aus Gewerbebetrieb laut Erklärung € 12.314,70. Eine Übertragungsrücklage hatte die Bw. 2004 nicht geltend gemacht. Die Teilbeträge der Versicherungsentschädigung erfasste sie in den Erklärungen entsprechend dem Zufluss in den Jahren 2005 und 2006.

Im Zuge **einer abgabenbehördlichen Überprüfung betreffend die Jahre 2004 bis 2006** aktivierte der Prüfer 2004 die gesamte Forderung aus der Versicherungsentschädigung in Höhe von € 140.670,00, brachte jedoch die Aufwendungen für die Schadensbehebung in der von der Bw. geschätzten Höhe von € 11.700,00 als „Rückstellung Sanierungskosten“, davon € 6.700,00 für Materialkosten und € 5.000,00 für Personalkosten, ebenfalls im Jahr 2004 in Ansatz.

Der vom steuerlichen Vertreter beantragten Übertragungsrücklage stimmte der Prüfer nicht zu, sie sei wirtschaftlich nicht begründet. Sie diene primär der Erlangung zunächst nicht erkannter steuerlicher Vorteile bzw. dem Ausgleich steuerlicher Nachteile aus der Nachforderung der Prüfungsfeststellungen. Das Finanzamt setzte in den

Feststellungsbescheiden 2004 bis 2006 die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 133.731,92 (2004), € 64.158,09 (2005) und € 83.208,81 (2006) anstatt bisher € 12.314,70 (2004), € 188.708,44 (2005) und € 66.616,54 (2006) fest.

In der **Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2004** begehrte die Bw. eine Übertragungsrücklage. Die Bilanzänderung sei wirtschaftlich begründet und habe das Finanzamt zuzustimmen (vgl. VwGH vom 22.3.1993, 91/13/0134). 2004 habe sie keine Übertragungsrücklage gebildet, weil sich der Anspruch auf die Versicherungsvergütung erst aufgrund eines im Jahr 2005 erstellten Schätzungsgutachtens ergeben habe. Bis zum 31. Dezember 2004 seien auch nur sehr geringe Ausgaben zur Beseitigung des Brandschadens angefallen. Der Ausweis der vollen Versicherungsvergütung als Forderung im Jahresabschluss 2004 ohne entsprechende Kompensation führe jedoch zweifelsfrei zu einer Scheingewinnbesteuerung.

Die Notwendigkeit bzw. Zweckmäßigkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage habe sich erst nachträglich aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung ergeben. Wenn zufolge eines Rechtsirrtums bei der Erstellung eines Jahresabschlusses von einem Verlust ausgegangen worden sei und deshalb keine Investitionsbegünstigung habe gebildet werden können, sei nach Beseitigung des Rechtsirrtums auch insoweit eine Bilanzänderung zulässig (vgl. VwGH vom 21.9.1988, 87/13/0176, zur Investitionsrücklage). Das gleiche müsse für den vorliegenden Fall gelten.

Im **Vorlagebericht** an den UFS hielt das Finanzamt fest, dass laut Rz. 186 zu § 4 EStG, Doralt, EStG, Kommentar, eine Bilanzänderung nicht zulässig sei, wenn die Bildung einer Übertragungsrücklage möglich gewesen sei und ein Steuerpflichtiger davon keinen Gebrauch gemacht habe. Die Betriebsprüfung habe lediglich die Bemessungsgrundlage verschoben. Die

Bw. vermag nicht darzustellen, warum unter gleichen Voraussetzungen nunmehr für 2004 die Bildung einer Übertragungsrücklage wirtschaftlich notwendig sei, wenn dies 2005 nicht der Fall gewesen sei. Die Bw. habe die Bildung einer Übertragungsrücklage bereits konsumiert, weil sie in den Bilanzen zum 31. Dezember 2004 bzw. 2005 dieses Recht nicht in Anspruch genommen habe.

Im Verfahren vor dem UFS hat die Bw. zu diversen Themenkreisen Folgendes mitgeteilt:

zur Geltendmachung einer Übertragungsrücklage im Jahr 2005:

Diese sei der Bw. laut ihren Angaben als Personengesellschaft aufgrund des Steuerreformgesetzes 2005 verwehrt gewesen (Vorhaltsbeantwortung (in weiterer Folge „VB“) vom 22. Juni 2010, Pkt. 5).

zur Höhe der Übertragungsrücklage:

Konkret befragt, bezifferte die Bw. diese für 2004 mit € 128.970, und zwar brachte sie von der Forderung gegenüber der Versicherung von € 140.670,00 die Sanierungskosten von € 11.700,00 in Abzug (VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 6).

zu den Maßnahmen der Sanierung:

Laut ihren Angaben hat die Bw. die vom Brandschaden betroffenen Wirtschaftsgüter 2005 größtenteils durch Eigenleistungen repariert und instandgesetzt. Erforderliche Fremdleistungen habe sie im Instandhaltungsaufwand erfasst (VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 4a).

zu den „im Unternehmen gelegenen Gründen“:

„Im Unternehmen gelegene Gründe“ für die Bildung einer Übertragungsrücklage für 2004 erblickte die Bw. darin, nach dem Brandschaden vom 16. Dezember 2004 bis zum 31. Dezember 2004 nur geringe (innerbetriebliche) Aufwendungen für seine Behebung gehabt zu haben. Bei Bekanntsein der Rechtsansicht der Betriebsprüfung hätte die Bw. selbstverständlich 2004 eine Übertragungsrücklage gebildet. Der Antrag auf Bilanzänderung sei nicht bloß wirtschaftlich begründet, sondern dessen Bewilligung auch aus Fairnessgründen geboten (VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 7).

zur Dauer der Betriebsunterbrechung:

Nach der Dauer der Betriebsunterbrechung gefragt (Vorhalt vom 2. September 2010, Pkt. 10) verwies die Bw. auf das Schadensgutachten, in dem ausgeführt sei, dass mit einer 12-wöchigen Betriebsunterbrechung zu rechnen sei. Laut Geschäftsführer habe die Bw. den Betrieb Ende März 2012 wieder aufgenommen (VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 1, VB 4. Oktober 2010, Pkt. 10).

Die Bw. legte noch ein **Schreiben der Versicherung vom 15. März 2005** vor, in dem es heißt:

„Nach den uns zur Verfügung stehenden Unterlagen sind wir bereit, Ihre Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag wie folgt abzurechnen:

BU-Schaden laut beiliegender Berechnung € 5.970,00. ...“

Laut beiliegendem Berechnungsblatt beträgt die Deckungssumme im Jahr € 3 Mio. und die Dauer der Wiedererrichtung des Silos 12 Wochen.

Unter „Schadensminderung“ ist ausgewiesen:

Prov. Silo	€	2.400,00
Zuleitungen	€	2.220,00
Betriebsmittel Sägemehl	€	1.350,00
Summe	€	5.970,00

In der VB vom 31. März 2011, Pkt. 2., gab die Bw. den Beginn des Betriebes mit 11. April 2005 an, dafür würde die Anmeldung der zwei maßgeblichen Mitarbeiter ab diesem Tag sprechen. Über Vorhalt vom 10. August 2011 samt genauen Daten, dass auch in den übrigen Jahren die beiden Arbeiter um diese Zeit angemeldet worden seien, und daher der Brandschaden für die Anmeldung der Arbeiter nicht ursächlich sei, gab die Bw. an, dass in den Wintermonaten witterungsbedingt nur eingeschränkt gearbeitet werden könne, hielt aber an der Betriebsunterbrechung zumindest bis Ende März bzw. Anfang April 2005 aufgrund des Brandes fest (VB 30. August 2011, Pkt. 2).

zum „Ausscheiden von Wirtschaftsgütern“:

Über Befragen, welche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens konkret ausgeschieden seien, teilte der steuerliche Vertreter anlässlich des **Telefonates vom 25. Juni 2010** mit, dass nichts „ausgeschieden“ sei. Vieles sei nur schwer beschädigt gewesen, insbesondere der Silo. Einen neuen Silo habe die Bw. nicht angeschafft. Die Referentin teilte dem steuerlichen Vertreter daraufhin mit, dass der Wortlaut des § 12 EStG 1988 ein „Ausscheiden von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ verlange (Hinweis auf Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 35 zu § 12 EStG 1988); überdies könne eine Versicherungsentschädigung nur insoweit einer Rücklage zugeführt werden, als sie die Anschaffungskosten des ausgeschiedenen Anlagegutes übersteige. Die Bw. würde hier zu Unrecht die gesamte Versicherungsentschädigung einer Rücklage zuführen wollen (Aktenvermerk vom 25. Juni 2010).

Im weiteren Verfahren teilte der steuerliche Vertreter mit, dass er bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2004 aufgrund der Aussagen des Betriebsinhabers angenommen habe,

dass nur ein Teil des Betriebsgebäudes durch den Brand beschädigt bzw. teilweise zerstört worden sei. Deshalb seien damals keine genauen Erhebungen durchgeführt und insbesondere auch nicht das Schadensgutachten des Brandsachverständigen vom 19. Jänner 2005 angefordert worden. Aus dem Schadensgutachten würde sich ergeben, dass durch den Brand neben dem Flugdach und dem nordseitigen Silo noch eine Reihe von angeführten technischen Anlagen und Maschinen zerstört worden seien. Die Bw. übermittelte das **Schadensgutachten vom 19. Jänner 2005** und machte im beigelegten „berichtigten“ Anlageverzeichnis 2004 den Abgang der angeblich beim Brand zerstörten Wirtschaftsgüter ersichtlich (VB 4. Oktober 2010).

Über Vorhalt, dass aus dem Anlagenverzeichnis für 2005 bei den "bebauten Sachanlagen" keine Zugänge hervorgehen würden, gab die Bw. an, die durch die Brandschäden betroffenen Gebäudeteile überwiegend durch Eigenleistungen behoben zu haben. Die beiliegenden Kosten für die Neuerrichtung des komplett zerstörten Silos habe der steuerliche Vertreter mit dem Betriebsinhaber nach bestem Wissen und Gewissen rekonstruiert (VB 4. Oktober 2010, Pkt. 4).

Zu den Einwendungen des UFS, dass die Ausführungen im Gutachten so z.B. Pkt. 4.1, dort Tz 2, "Schäden am Silomauerwerk, Instandsetzen...", Tz 5 "Undichten Kaminschlauch... sachgemäß ausschleifen...", vielmehr den Schluss zuließen, dass es nicht zu einer "Zerstörung", sondern nur zu einer "Beschädigung" von Wirtschaftsgütern gekommen sei, verwies die Bw. diesbezüglich auf die Ausführungen im Schadensgutachten auf Seite 11 und 12. Es habe sich herausgestellt, dass durch das Löschwasser im Mauerwerk und die anschließenden tiefen Temperaturen in der Folge so grobe Risse entstanden seien, dass das Silogebäude vollständig (bis zu den Grundmauern) habe abgetragen und komplett neu errichtet werden müssen (VB 4. Oktober 2010, Pkt. 6). Dem Einwand des UFS, dass der steuerliche Vertreter bezüglich der betroffenen Wirtschaftsgüter (Gebäude, Silo, etc.) davon gesprochen habe, diese durch Eigenleistungen repariert und instand gesetzt zu haben und Fremdleistungen im Instandhaltungsaufwand enthalten seien, hielt die Bw. entgegen, dass sie die Ausführungen nach ihrem damaligen Wissensstand gemacht habe. Hinsichtlich des Silos seien sie unrichtig gewesen. Sie würden daher nur für alle übrigen vom Brand betroffenen Gebäudeteile gelten (VB 4. Oktober 2010, Pkt. 7).

Für einige zerstörten Wirtschaftsgüter habe die Bw. keine Ersatzinvestitionen durchgeführt, sondern neue angeschafft und im Anlageverzeichnis aktiviert, wie die Kappanlage vom 14. April 2005, die Bandsäge vom 22. September 2005 und die Schleifstaubfilteranlagen vom 8. April 2006 (VB vom 4. Oktober 2010, Pkt. 8).

Im Vorhalt vom 8. März 2011, Pkt. 5., wurde der Bw. ua. mitgeteilt, dass das Flugdach ein unselbständiger Bestandteil des Gebäudes sei. Die Ausführungen im Ergänzungsgutachten (in weiterer Folge „E-GA“) zum Silo (Pkt. 2 1.) würden nicht für seine vollständige Zerstörung und sein vollständiges Ausscheiden sprechen. Laut Auskunft der Gemeinde wäre eine Baubewilligung nur im Falle des vollständigen Abrisses und Neubaus des Silos notwendig gewesen. Weiters wurden der Bw. diverse Punkte zu anderen Teilpositionen des E-GA mitgeteilt.

Die Bw. brachte hiezu die später zu behandelnde „Liste“ bei. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters würde die Auseinandersetzung mit dem Fragenkatalog im Vorhalt vom 8. März 2011 den Rahmen der Stellungnahme sprengen. Er beantragte einen Lokalaugenschein, bei dem der Geschäftsführer alles erklären könne, um sich ein besseres Bild zu machen (VB 31. Oktober 2010, Pkt. 5).

Im Zeitpunkt des E-GA vom 10. Oktober 2006 sei der Brandschaden im Wesentlichen beseitigt gewesen. In vielen Fällen seien die beschädigten und zerstörten Anlagegüter durch ein neues Wirtschaftsgut ersetzt worden, so z.B. die irreparabel beschädigte Förderschnecke samt Holztrög durch ein neues Förderband, des weiteren sonstige Wirtschaftsgüter, bei denen im E-GA der Hinweis "entfällt" stehe. Diese Wirtschaftsgüter seien in der Regel durch andere, ebenfalls im E-GA angeführte Wirtschaftsgüter ersetzt worden. Beigelegt wurde noch eine neue „Liste“, in der die Bw. die ihrer Ansicht nach ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter laut richtigem Anlageverzeichnis anführte und ihnen die entsprechenden Positionen des E-GA zuordnete (VB 31. März 2011).

zum Silo und zur Frage der Baubewilligung für den Silo (Pkt. 2.1 des E-GA):

Über Vorhalt, dass laut Gemeinde ein Baubewilligungsansuchen für eine Neuerrichtung eines Silos nicht vorhanden sei, führte die Bw. aus, diese nicht benötigt zu haben, weil sich das äußere Erscheinungsbild nicht geändert habe. Das Innenleben des Silos unterscheide sich grundlegend vom alten, insbesondere hinsichtlich der Raumaufteilung und Sicherheitseinrichtungen. Er sei ein neues, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut (VB 31. März 2011).

zur unterlassenen Bildung einer Übertragungsrücklage für 2004:

Nach dem Vorhalteverfahren vor dem UFS blieb das Finanzamt in seiner **Stellungnahme vom 10. August 2011** bei seiner Ansicht, dass ein Rechts- oder Tatsachenirrtum nicht vorliege und die wirtschaftliche Begründung zur Bilanzänderung 2004 zu versagen sei.

Die Bw. teilte im **Schreiben vom 30. August 2011** mit, 2004 keine Übertragungsrücklage gebildet zu haben, weil sie 2004 ohne Erfassung der Versicherungsentschädigung nur einen

Gewinn von € 12.314,70 erzielt habe. Die Rücklagenbildung hätte zu einem wirtschaftlich unsinnigen Verlust geführt.

Der Aufforderung im **Schreiben vom 10. August 2011**, bekannt zu geben, in welcher Höhe für den Fall der Abweisung des Begehrens hinsichtlich der Rücklage die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt werden sollten und wie die Aufteilung erfolgen sollte und dies betragsmäßig dazustellen, kam die Bw. nicht nach.

Zum **Vorhalt des UFS vom 8. März 2012** teilte die Bw. im **Schreiben vom 28. März 2012** Folgendes mit:

zur Ermittlung der Aufwendungen zur Schadensbeseitigung:

Der Bw. wurde mitgeteilt, dass im E-GA auf Seite 6 ausgeführt sei, dass der Geschäftsführer und seine Mitarbeiter für die Schadensbeseitigung ca. 2.500 Stunden aufgewendet hätten bzw. auch Hilfeleistungen im Wege der Nachbarschaftshilfe erfolgt seien, Rechnungen jedoch nicht vorliegen würden. Sie sollte alle Namen samt Anschrift sowie die jeweilige „Funktion“ aller Personen bekannt geben, die bei der Schadensbehebung – dies muss im Zeitraum ab dem Schadensereignis bis zur Wiederaufnahme des Betriebes gewesen sein – mitgearbeitet haben und anhand von Unterlagen (Überweisungsbelege, Zahlungsbelege, etc.) nachweisen, was und für welche Stunden samt Angabe der jeweiligen Zeiten und Zeiträume an die einzelnen Personen gezahlt worden sei und von welchem Konto die Zahlungen geleistet worden seien; weiters sollte die Bw. nachweisen, dass diese Personen auch bei der Sozialversicherung, etc. ordnungsgemäß gemeldet gewesen seien.

Die Bw. ermittelte insgesamt 2.651,5 Stunden für die Schadensbeseitigung in der Beilage zum E-GA. Die geleisteten Stunden mit den eigenen Mitarbeitern habe sie im Rahmen der Lohnverrechnung abgerechnet. 415 Stunden „Nachbarschaftshilfe“ hätten Bekannte und Freunde unentgeltlich geleistet.

Zur Bitte, die der im E-GA enthaltenen „Stundenaufstellung Brandschaden Eigenleistung“ zugrunde liegenden Aufzeichnungen samt Angabe der in den jeweiligen Stunden durchgeführten Arbeiten beizubringen, sowie zu den Ausführungen, dass es verwunderlich sei, dass laut der „Stundenaufstellung“ der Großteil der Stunden für die Beseitigung des Brandschadens erst ab dem Betriebsbeginn ca. im April 2005 angefallen sein soll - also zu einer Zeit, in der nach bisherigen Angaben der Bw. der Betrieb uneingeschränkt gelaufen sei -, gab sie an, dass sämtliche Unterlagen und Grundaufzeichnungen, welche der Brandsachverständige benötigt habe, diesem der Geschäftsführer im Original übergeben habe. Nachdem davon keine Kopien angefertigt worden seien, könnten diese jetzt nicht mehr

vorgelegt werden. Der Anfall des Großteils der Stunden erst ab dem Betriebsbeginn im April 2005 sei damit zu begründen, dass durch den Brand hauptsächlich der Silo komplett zerstört worden sei (siehe Seite 3 des E-GA). Das Werkstattegebäude, die Sägehalle und die übrigen Gebäudeteile (laut Seite 4 und 5 des E-GA) seien durch den Brand zwar mehr oder weniger stark beschädigt worden, trotzdem habe der Betrieb relativ rasch wieder aufgenommen werden können. Lohnkonten sowie nähere Angaben zu den Mitarbeitern brachte die Bw. nicht bei.

Zum Vorhalt, dass laut der vorgelegten Auszüge des Lohnkontos der beiden maßgeblichen Arbeiter diese im Jänner 2005 nicht angemeldet gewesen seien, laut der „Stundenaufstellung“ beide im Jänner je 15 Stunden gearbeitet haben sollen, führte die Bw. aus, dass sich die beiden im Jänner 2005 freiwillig bereit erklärt hätten, ohne Bezahlung bei den Aufräumarbeiten mitzuhelfen. Die Solidarität und Hilfsbereitschaft in einer kleinen Dorfgemeinschaft am Land seien noch sehr ausgeprägt und würden gut funktionieren. Dadurch habe die Bw. beträchtliche Kosten im Zusammenhang mit der Behebung des Brandschadens einsparen können.

zur Liste der ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter:

Die bereits oben angesprochene, in der VB vom 31. März 2011 vorgelegte „Liste der ausgeschiedenen bzw. zerstörten Wirtschaftsgüter“ hat folgenden Inhalt:

Liste ausgeschiedener Wirtschaftsgüter:

Bez. Nr.	WG- Nr.	Bezeichnung	Buchwert per 31.12. 2004	Position lt. Schätzungs- gutachten	Wert lt. Schätzungs- gutachten	Postition lt. Ergänzungs- gutachten	Wert lt. Ergänzungs- gutachten
003	9-00	Verteiler und Elektro- material im Werk- stättengebäude	83,89	4.2 Pos. 1	3.390,00	4.2. Pos. 1	2.730,00
						4.2. Pos. 2	590,00
						4.2 Pos. 3	357,00
						4.2 Pos. 4	154,00
						4.2 Pos. 5	165,00
						4.4 Pos. 19	310,00
						4.4 Pos. 20	126,00
						4.4 Pos. 22	1.300,00
						4.4 Pos. 24	1.890,00
003	13-00	Erweiterung des Abfallsilos Werk- stättengebäude	5.642,35	4.1-Pos.1-28	58.503,10	4.1 Pos. 1-45	62.070,00
004	1-00 bis 4-	div. Baukosten im Sägewerks-gebäude	0,01	4.1-Pos.29- 33	2.113,60	4.4 Pos.1-18	17.623,50
003	12-00	Errichtung eines Flug.- daches beim Werk- stättengebäude	2.156,84	4.1-Pos.34- 43	11.149,70	4.4 Pos.21- 29	9.760,50
		Absauganlage					
004	5-00	E-Motor	0,01				
005	16-00	Gebläse	0,01				
005	26-00	Maschinenteile	0,01				
005	86-00	Absaugteile	0,01				
005	99-00	Absaugung für Hobelmaschine	0,01				
005	108-00	Absaugung	0,01				
005	128-00	Absaugung	0,01				
			0,07	4.2 Pos.6-8	45.825,80	4.2 Pos.6-8	18.669,00
		diverse Maschinen	0,01				
005	4-00	Mischmaschine	0,01				
005	19-00	Fußbodenschleifmaschi- ne	0,01				
005	64-00	Tischlaufwaage	0,01				
005	71-00	Kompressor	0,01				
005	91-00	Schmiergerät	0,01				
005	150-00	Kappanlage	0,01				
			0,07	4.2 Pos.16	1.200,00	4.2 Pos.16	1.200,00
		Schüttelrutsche	0,01				
005	67-00	Schüttelrutsche, Elevatorteil	0,01				
005	135-00	Langsamläufer, Elevatorteil	0,01				
			0,03	4.2 Pos.9-13 und	21.570,00	4.2 Pos.9-13 und	17.310,00
007	27-00	Mawera-Heizung	0,01	4.2 Pos.14- 15	3.810,00	4.2 Pos.14- 15	2.145,00
			7.883,44		147.562,20		136.400,00

Zu dieser Liste teilte nun der UFS der Bw. im **Vorhalt vom 8. März 2012** Folgendes mit:

„Vorauszuschicken ist, dass aus dem E-GA nicht zu ersehen ist, dass das Werkstättengebäude (003) völlig zerstört und aus dem Anlagevermögen „ausgeschieden“ ist. Dasselbe gilt für das Sägewerksgebäude (004).

1.	003/WG-Nr. 9-00, Verteiler und Installationen im Werkstättengebäude.
2.	003/WG-Nr. 13-00, Erweiterung des Abfallsilos Werkstättengebäude
3.	0004/WG-Nr. 1-00 bis 4-00, Diverse Baukosten im Sägewerksgebäude
4.	003/WG-Nr. 12-00, Errichtung eines Flugdaches Werkstättengebäude

Diese Positionen sind unselbständiger Bestandteile des Werkstättengebäudes, weil sie auf die Restnutzungsdauer des Werkstättengebäudes abgeschrieben wurden.

Zur „Absauganlage“:

Der E-Motor, WG-Nr. 5-00, wurde ebenfalls auf die Restnutzungsdauer des Werkstättengebäudes (004) abgeschrieben, was wiederum gegen die Eigenschaft als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut spricht. Zudem ist aus den von Ihnen zugewiesenen Punkten des E-GA, 4.2., Kosten für Betriebseinrichtungen, Pkt. 6 bis 8, nicht ersichtlich, dass ein E-Motor wieder angeschafft worden wäre.

Selbst wenn man von der völligen Zerstörung der Positionen von 005, „Maschinen und maschinelle Anlagen“, und zwar WG-Nr. 16-00, 26-00, 86-00, 99-00, 108-00, 128-00, und ihrer Eigenschaft als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut ausgehen wollte, hätte allenfalls die Ausscheidung eines Restbuchwertes von € 0,06 zu erfolgen.

Zu „Diversen Maschinen“:

Hier ist ein Restbuchwert von € 0,01 in der Überschriftenzeile zuviel angesetzt. Aus dem von Ihnen unter den „Diversen Maschinen“ angeführten Wirtschaftsgutnummern und dem von Ihnen zugewiesenen Punkt des E-GA, 4.2 Pos. 16, geht hervor, dass „Geräte, Maschinen, Werkzeuge und sonstige Einrichtungen gereinigt und konserviert“ wurden. Demzufolge sind diese Wirtschaftsgüter nicht „ausgeschieden“.

Zur „Schüttelrutsche“:

Hier ist wiederum ein Restbuchwert von € 0,01 in der Überschriftenzeile zuviel angesetzt. Wenn man den Ausführungen auf Seite 4 des E-GA folgend, davon ausgeht, dass die gesamte Elevatoranlage erneuert wurde, so wäre aus diesem Titel lediglich ein Restbuchwert von € 0,02 für die WG-Nr. 67-00 und 135-00 zu berücksichtigen gewesen. Allerdings kann bei der Beschreibung im E-GA bei Punkt 4.2. Pos. 11, „Schüttelrutsche überprüfen und reinigen“ nicht davon ausgegangen werden, dass die Schüttelrutsche „untergegangen“ ist.

Gegen ein „Ausscheiden“ der Mawera-Heizung, WH-Nr. 27-00 des Kontos Betriebsausstattung (007) spricht, dass im E-GA zur zugeordneten Position 4.2, 14 und 15, nur „Siloaustragung überprüfen und reinigen“ bzw. „Warmwasserzentralheizungskesselanlage überprüfen und einstellen“ die Rede ist. Das Ausscheiden eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes ist nicht ersichtlich.

Insgesamt verbliebe somit ein im Wege einer allfälligen Berichtigung auszuscheidender Restbuchwert von € 0,06, der aber wegen der nur minimalen Auswirkungen unterbleiben kann.“

Dem hielt die Bw. entgegen, dass eine ins Detail gehende Auseinandersetzung mit den Punkten des Vorhalts den Umfang dieser Stellungnahme sprengen würde. Jedenfalls sei der komplett zerstörte Silo kein unselbständiger Bestandteil des Werkstättengebäudes, sondern zweifelsfrei ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Die Bw. beantragte nochmals die Durchführung eines Lokalaugenscheins zur Klärung des Sachverhaltes und zur Erörterung aller noch offenen Fragen (VB 31. März 2012).

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch die Einsichtnahme in die Veranlagungsakten der Bw. sowie in den Arbeitsbogen über die durchgeführte Betriebsprüfung, in das Schadensgutachten und das E-GA, durch die Angaben der Bw. in dem mit ihr geführten Schriftwechsel, durch die Auskunft bei der Gemeinde als Baubehörde sowie den Plan zum Anbau mit Aufstockung des Sägespänesilos und Errichtung von zwei Flugdächern mit Baubewilligung vom 27. Dezember 1985.

Der UFS geht nunmehr von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:

Am 16. Dezember 2004 kam es im Betrieb der Bw. zu einem Brand (unstrittig). Die Bw. erhielt von der Versicherung eine Entschädigung von insgesamt € 140.670,00 in zwei Teilbeträgen ausbezahlt, und zwar am 29. März 2005 € 126.178,00 und am 25. Oktober 2006 € 14.492,00. Die Zustimmung zur Auszahlung der Teilbeträge gab die Versicherung im März 2005 (VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 3). Die Bw. verbuchte in den Steuererklärungen die Versicherungsentschädigung entsprechend dem Zufluss in den Jahren 2005 und 2006. Im Jahr 2004 machte sie keine Übertragungsrücklage geltend (Steuererklärungen 2004 bis 2006). Der Geschäftsführer machte bei seinen anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb 2005 keine Übertragungsrücklage geltend (anteilige Einkünfte des Geschäftsführers „vor Bp“ laut Bp-Bericht sowie Einkommensteuerbescheid 2005 des Geschäftsführers „vor Bp“).

Die Bw. bekam noch eine Betriebsunterbrechungsversicherung in Höhe von € 5.970,00 am 29. März 2005 ausbezahlt (VB vom 22. Juni 2010). Zur tatsächlichen Dauer der Betriebsunterbrechung gab es divergierende Angaben (VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 1, VB vom 4. Oktober 2010, Pkt. 10, VB 31. März 2011, Pkt. 2, sowie das Schreiben vom 10. August 2011).

Im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung bezifferte die Bw. die mit der Beseitigung des Brandschadens zusammenhängenden Kosten mit € 11.700,00, davon entfallend € 6.700,00 auf Materialkosten und € 5.000,00 auf Lohnkosten (Bp-Bericht).

Die Aufwendungen der Beseitigung des Brandschadens führte die Bw. im Wesentlichen in Eigenregie und mit eigenen Arbeitern und mittels Nachbarschaftshilfe durch (wiederholte Angaben der Bw.). Im E-GA hat der Sachverständige auf Basis der vom Geschäftsführer übermittelten Aufstellung für Lieferungen und sonstige Leistungen versucht, die tatsächlich aufgewendeten Kosten zu ermitteln. Bei Bewertung der in der vorgelegten Aufstellung aufgezeichneten Einzelleistungen errechnete der Gutachter eine Gesamtleistung (Lohnaufwand, Materialbeistellung, Gerätebeistellung, Sonstiges) von € 128.031,29, darin auch enthalten der Lohnaufwand für 2.651,50 Stunden für Mitarbeiter a S 30,00/Std. und 415 Std. Nachbarschaftshilfe a S 15,00, insgesamt für den Lohnaufwand € 85.770,00.

Die der Versicherung vorgelegten Rechnungen waren weder zu den einzelnen Positionen zuordenbar und nachvollziehbar, weshalb die Schadenshöhe unter der Voraussetzung der Leistungserbringung mit den eigenen Mitarbeitern errechnet wurde (E-GA, Seiten 7 bis 9). Auf Basis der Brandschadensbeseitigung errechnete der Gutachter Gesamtkosten zur Schadensbeseitigung von € 140.670,00 (E-GA, Seite 9 bis 25).

Die Bw. wies in der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften im Jahr 2004, eingelangt beim Finanzamt am 30. Jänner 2006, einen Gewinn von € 12.314,70 und 2005, eingelangt beim Finanzamt am 25. April 2007, einen Gewinn von € 133.731,92 aus (Steuererklärungen). In dem den Steuererklärungen beigelegten Anlagenverzeichnis 2004 wies die Bw. für das „Werkstättengebäude“, das „Sägewerksgebäude“, für „Maschinen und maschinelle Anlagen“ sowie die „Betriebsausstattung“ keine Zugänge oder Abgänge aus (Beilage zur Steuererklärung).

Im Anlagenverzeichnis für 2005 hat die Bw. bei den "bebauten Sachanlagen" keine Zugänge ausgewiesen und begründete dies mit den überwiegenden Eigenleistungen (VB 4. Oktober 2010, Pkt. 4). 2005 und 2006 erwarb sie an Maschinen ua. die Kappanlage, die Bandsäge und die Schleifstaubfilteranlage (VB 4. Oktober 2010, Pkt. 8).

Die Bw. hat die vom Brandschaden betroffenen Wirtschaftsgüter 2005 größtenteils durch Eigenleistungen repariert bzw. wieder instandgesetzt und hat sie die erforderlichen Fremdleistungen im Instandhaltungsaufwand erfasst (vgl. Berufung sowie VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 4.).

Die Übertragungsrücklage begehrt die Bw. in Höhe von € 128.970,00 (Berufung und VB vom 22. Juni 2010, Pkt. 6). Innerbetriebliche Gründe für die Zulässigkeit der Übertragungsrücklage erblickt die Bw. darin, dass 2004 nur geringe (innerbetriebliche) Aufwendungen für die

Schadensbeseitigung angefallen sind (Berufung und VB vom 22. Juni 2010). Eine Erfassung im Jahr 2004 ohne Korrektiv würde zu einer Scheingewinnbesteuerung führen (Berufung).

In der „Liste“ stellte die Bw. den ihrer Ansicht nach ausgeschienen Wirtschaftsgütern mit einem Wert laut E-GA von € 136.400,00 den Restbuchwert von € 7.883,44 gegenüber (VB 31. März 2011). Die Bw. hat die zu einzelnen Teilpositionen der „Liste“- im Wesentlichen zu jenen mit Ausnahme des Silos - geäußerten Einwendungen unbeantwortet gelassen, weil eine Gegenäußerung „den Rahmen sprengen“ würde und hat einen Lokalaugenschein beantragt (siehe insbesondere VB vom 31. März 2011 und vom 28. März 2012).

Der Silo ist „eingebettet“ zwischen Lager- und Sägehalle gelegen (Plan vom 27. Dezember 1985). Nach dem Brand holte die Bw. keine neue Baubewilligung zur Sanierung des Silos ein (lt. Bw. und Auskunft der Gemeinde). Der Silo wurde durch den Brand nicht vollständig zerstört (Auskunft der Gemeinde, Pkt. 2.1 im E-GA).

Rechtliche Beurteilung:

Wird Anlagevermögen veräußert, so können gemäß **§ 12 Abs. 1 EStG 1988** die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

§ 12 Abs. 2 und 3 klären die Fragen der „Zulässigkeit“ einer Übertragung.

Die Abs. 1 bis 3 gelten gemäß **§ 12 Abs. 4 EStG 1988** auch, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Die Fristen des Abs. 2 gelten jedoch nicht.

Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten gemäß **§ 12 Abs. 5 EStG 1988** sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge.

Stille Reserven können gemäß **§ 12 Abs. 7 EStG 1988** im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist. Wird dieses

Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, gilt für die Setzung einer Nachfrist
§ 10 Abs. 10 letzter Satz.

Die Rücklage (der steuerfreie Betrag) kann gemäß **§ 12 Abs. 8 EStG 1988** im Falle des Abs. 5 innerhalb von 24 Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes, nach den vorstehenden Bestimmungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge) von Anlagevermögen übertragen werden.

Rücklagen (steuerfreie Beträge), die nicht bis zum Ablauf der Verwendungsfrist übertragen wurden, sind im betreffenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen. ...

Zum **Anlagevermögen** gehört ein Wirtschaftsgut dann, wenn es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs. 2 UGB). Ein Wirtschaftsgut dient dann dauernd dem Geschäftsbetrieb, wenn es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einem größeren Zeitraum dem Geschäftsbetrieb dient (siehe Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 155 zu § 6 EStG 1988).

Der Begriff des **Wirtschaftsgutes** ist im EStG nicht definiert. Nach der Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter alle im Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art. Selbständige Bewertungsfähigkeit ist dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt. Nur ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut kommt als Wirtschaftsgut in Betracht, daher sind Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes nicht getrennt zu bewerten (siehe Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 36 und 38 zu § 4 EStG 1988, und die dort zitierte Judikatur).

Der Steuerpflichtige muss gemäß **§ 4 Abs. 2 EStG 1988** die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Zur Frage, wann eine Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist, bezieht der VwGH einen restriktiven Standpunkt. Wirtschaftlich begründet ist eine Bilanzänderung insbesondere dann nicht, wenn sie bloß zur Erlangung zunächst nicht erkannter steuerlicher Vorteile oder zum Ausgleich steuerlicher Nachteile dient (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 182 f. zu § 4 EStG 1988, sowie die angeführten Beispiele aus der Rechtsprechung). Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist. Es geht nicht um die

„Zustimmung“, sondern um die Feststellung - die Bestätigung -, dass die Bilanzänderung „wirtschaftlich begründet“ ist.

Nunmehr steht die Erfassung der Versicherungsentschädigung im Jahr 2004 außer Streit. Beide Parteien sehen in der für 2004 beantragten Übertragungsrücklage ein Begehren auf Bilanzänderung. Während die Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.9.1988, 87/13/0176, die wirtschaftliche Begründung der Bildung der Übertragungsrücklage für 2004 bejaht, verneint das Finanzamt diese.

Wenn die Bw. meint, 2005 keine Übertragungsrücklage geltend gemacht zu haben, weil diese nur mehr natürlichen Personen zugestanden sei, so ist dem entgegenzuhalten, dass dem Geschäftsführer als einer der Beteiligten als „natürliche Person“ sehr wohl eine solche Rücklage (in der Ergänzungsbilanz) zugestanden wäre, nicht jedoch der GmbH (vgl. die Ausführungen in Jakom 2011⁴, EStG, Kommentar, Rz. 6 zu § 12 EStG 1988). Für den UFS ist ein Hinweis nicht erkennbar, dass der Geschäftsführer 2005 auf seine anteilige Übertragungsrücklage reflektiert hätte.

Der Bw. kann aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden, dass bei Geltendmachung der Übertragungsrücklage im Jahr 2004 vor der Betriebsprüfung mit einem Gewinn von etwas mehr als € 12.000,00 ein wirtschaftlich unsinniger Verlust die Folge gewesen wäre. Ein „Aufdecken der stillen Reserven“ im Jahr 2004 wird wohl auch ein „Aufdecken“ des auf die entsprechenden Wirtschaftsgüter entfallenden Versicherungserlöses bedingen. Wollte man der Bw. folgen und vom Versicherungserlös der Wirtschaftsgüter laut der „Liste“ von € 136.400,00 den - entsprechend dem Gesetz - Restbuchwert von € 7.883,44 abziehen, wären € 128.516,56 einer Rücklage zuzuführen gewesen (sofern im Jahr 2004 nicht schon „Neu“-Anschaffungskosten zu kürzen gewesen wären). Ein Verlust wäre also bei dieser Konstellation nicht die Folge. Zumal ein Berechtigter das Wahlrecht hinsichtlich der Übertragungsrücklage für jedes Wirtschaftsjahr und jedes Wirtschaftsgut gesondert ausüben kann (vgl. Jakom 2011⁴, EStG, Kommentar, Rz. 1 zu § 12 EStG 1988), wäre die Bw. bei dem für 2004 erklärten Gewinn nicht verpflichtet gewesen, den vollen Betrag auszuschöpfen.

Anders als in dem von der Bw. ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 21.9.1988, 87/13/0176, lag 2004 kein Verlust, sondern ein Gewinn von € 12.314,70 vor. Überdies war für den VwGH ein vom Finanzamt fürs Folgejahr bejahter Investitionsbedarf - einen solchen behauptet hier selbst die Bw. nicht - entscheidungswesentlich für die wirtschaftliche Begründung. Die Bw. hat nicht dargetan, inwieweit das Erkenntnis des VwGH vom 22.3.1993, 91/13/0134, ihrem Begehren dienlich sein sollte.

Wenn die Bw. das Unterlassen der Bildung einer Übertragungsrücklage für 2004 mit den geringen Kosten für 2004 für die Schadensbeseitigung erklärt, so rechtfertigt dies bei einem „Bilanzierer“ nicht die Nichterfassung der Versicherungsentschädigung im Jahr 2004. Die gewählte Vorgehensweise hat aber – vorerst jedenfalls – der Bw. einen Zahlungsaufschub für den zu versteuernden Teil der Versicherungsentschädigung von zumindest einem Jahr bzw. sogar zwei Jahren gebracht. Die maßgeblichen Ausgaben zur Sanierung der Folgen des Brandschadens hat die Bw. im Zuge der Prüfung mit insgesamt € 11.700,00 bemessen. Sie hat selbst in den Steuererklärungen 2005 bei den bebauten Sachanlagen keine Zugänge erfasst, ihren Aussagen nach wegen der Instandsetzung in „Eigenregie“.

Nun setzt das Finanzamt – auch nach Ansicht der Bw. – zeitlich korrekt 2004 den Versicherungserlös als Einnahme an. Dies bedeutet aber für die Bw., die darauf entfallende Steuer entsprechend früher bezahlen zu müssen. Zumal die Bw. nicht dargetan hat, welche über den von ihr geschätzten Betrag für die Beseitigung des Brandschadens hinausgehenden Ausgaben als „entsprechendes Korrektiv“ angefallen sein sollen, und das Finanzamt die von der Bw. bemessenen € 11.700,00 ohnehin im angefochtenen Bescheid bereits angesetzt hat, kann schon aus diesem Grund der „Scheingewinnbesteuerung“ nicht gefolgt werden. Mit der Gewährung der beantragten Übertragungsrücklage für 2004 käme die Bw. in den „Genuss“, de facto die durch die Entscheidung des Finanzamtes 2004 angesetzte Steuerlast wiederum um ein Jahr hinausschieben zu können. Die eben aufgezeigte Steuerstundung ist jedoch kein wirtschaftlicher Grund für die begehrte Bilanzänderung. Die Problematik einer allfälligen „Scheingewinnbesteuerung“ resultiert wohl vielmehr daher, dass die Bw. von der Versicherung einen nicht unbeträchtlichen Betrag erhalten hat, dem nur die von der Bw. geschätzten Ausgaben von rd. € 11.700,00 gegenüber gestanden sind.

Der Gutachter vermochte eine Zuordnung der in der Aufstellung der Bw. ausgewiesenen Beträge auf einzelne Teilpositionen nicht vorzunehmen (siehe E-GA, Seite 9), sondern verteilte er die Summe der (geschätzten) Aufwendungen auf die einzelnen Teilpositionen. So hat er z. B. 2.561,50 Stunden von Arbeitern a € 30,00/Std. und Leuten im Rahmen der Nachbarschaftshilfe a € 15,00/Std. als Basis für die Bemessung der Gesamtkosten der Schadensbeseitigung herangezogen. Dafür sind der Bw. aber hinsichtlich der Leistungen der Nachbarschaftshilfe keine bzw. seiner Arbeiter im Rahmen der Lohnbezüge niedrigere Aufwendungen angefallen, so hat z. B. der Bruttobezug des Tischlers T.M. für Mai und Juni 2005 jeweils € 1.598,08 betragen. Ein Überhang von Erlösen rechtfertigt aber noch nicht eine Übertragungsrücklage.

Von den 2.651,50 Stunden für die Schadensbeseitigung (siehe Beilage im E-GA) sollen rd. 12% von Dezember 2004 bis März 2005 und rd. 88% aber erst ab April 2005 erbracht

worden sein. Einerseits begründet die Bw, die 12-wöchige Betriebsunterbrechung mit der Sanierung des Silos – diese müsste also spätestens Mitte März abgeschlossen gewesen sein -, andererseits erklärt sie die hohe Stundenanzahl ab Mai 2005 laut Stundenaufstellung mit der Wiederherstellung des Silos; die diesbezüglichen Angaben lassen daher eine gewisse Kongruenz vermissen. Die Ungereimtheiten lassen den Schluss aufkommen, dass entweder außerhalb des Dienstverhältnisses entlohnte Stunden durch die Versicherung gedeckt werden sollten und/oder die Betriebsunterbrechungsversicherungsentschädigung nicht (zur Gänze) gerechtfertigt war. Angemerkt wird noch, dass die Bw. in den Angaben zur Dauer der Betriebsunterbrechung - Ende März bzw. dann Anfang April 2005 - mit sich uneinig war.

Der UFS kann den von der Bw. genannten „wirtschaftlichen Gründen“ nicht folgen, sondern er vermag in der von der Bw. begehrten Bilanzänderung keinen anderen Grund als den der Steuerstundung zu erblicken, die die Bw. für fast 92% des Versicherungserlöses (€ 140.670,00/€ 128.970,00x100) haben möchte. Die verbleibenden € 11.700,00 sind ohnehin durch den Ansatz als Rückstellung von der Besteuerung ausgenommen.

Im gegenständlichen Fall kommt noch hinzu, dass die Bw. vorerst überhaupt nur von „Reparatur“ und „Instandhaltung“ im Zusammenhang mit der Schadensbeseitigung sprach und erst über einen entsprechenden Vorhalt der Referentin nachträglich ein „Ausscheiden von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ vehement behauptete. Für den UFS erscheint es ein wenig befremdlich, dass ein solches einschneidendes Ereignis, wie es ein Brand unzweifelhaft ist, im Zuge der Bilanzerstellung nicht hinreichend behandelt worden sein soll, sollten tatsächlich so viele Wirtschaftsgüter untergegangen sein. Gerade weil die Bw. meinte, ab 2005 überhaupt keine Übertragungsrücklage mehr bilden zu können, wäre dieser Frage wohl ein besonderes Gewicht einzuräumen gewesen. Angesichts der Änderung des § 12 EStG 1988 im BGBl. 57/2004 am 4. Juni 2004 hatte die Bw. bis zur Einreichung der Steuererklärungen für 2004 am 30. Jänner 2006 hierzu hinreichend Zeit.

Zumal die Bw. auch 2005 keine Übertragungsrücklage für ihren Gesellschafter geltend machte, im Jahr 2004 bei „Aufdeckung der stillen Reserven“ kein Verlust angefallen wäre, das Finanzamt die Ausgaben für die Sanierung des Brandschadens im angefochtenen Feststellungsbescheid 2004 ohnehin berücksichtigte und der Scheingewinnbesteuerung aus oben angeführten Gründen nicht zu folgen war, besteht kein wirtschaftlicher Grund, die begehrte Bilanzänderung schon dem Grunde nach zu bejahen. Das Finanzamt hat daher zu Rech seine Zustimmung zur Bilanzänderung verwehrt.

Selbst wenn man dem Grunde nach die Übertragungsrücklage für 2004 als berechtigt ansehen könnte, käme sie keinesfalls in beantragter Höhe zum Tragen:

Bis zum Verfahren vor dem UFS ging die Bw. selbst nur von Beschädigungen, Reparaturen und Instandhaltungen aus. Bei Durchsicht des E-GA lässt sich unschwer erkennen, dass viele Teilpositionen als Ersatz von Ausgaben für Instandsetzungen, Reinigungsarbeiten, Reparaturen, etc., an (Bestandteile von) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gezahlt wurden, nicht aber für ihr „Ausscheiden“. Mit ihren Ausführungen in der VB vom 28. März 2012, dass „das Werkstättegebäude, die Sägehalle und die übrigen Gebäudeteile mehr oder weniger stark beschädigt worden sind und der Betrieb jedoch trotzdem relativ rasch wieder habe aufgenommen werden können“, konzidiert die Bw., dass diese Gebäude nicht „ausgeschieden“ sind.

Zu folgenden Positionen darf noch festgehalten werden:

Zu „Verteiler und Elektromaterial im Werkstättegebäude“ (003/9-00), diverse Baukosten im Sägewerksgebäude“ (004/1-00 bis 4-00) sowie zur „Errichtung eines Flugdaches beim Werkstättegebäude“ (003/12-00), und zum „E-Motor“ der Absauganlage (004/5-00, bei der „Absauganlage“ mitumfasst) hat die Bw. nichts für die Qualifikation als „selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter“ Sprechendes vorgebracht.

Ebenso wenig konnte der UFS bei den „diversen Maschinen“ (005/ 4-00, 19-00, 64-00, 71-00, 91-00) zugeordneten Positionen im E-GA ein Ausscheiden erkennen, weil ein angenommener Aufwand an Eigenleistung für 30 Mitarbeiterstunden sowie Reinigungs- und Konservierungsmittel, Transporte und Sonstiges für „Geräte, Maschinen, Werkzeuge und sonstige Einrichtungen reinigen und konservieren“ angesetzt war. Es fehlt auch an konkreten Gegenäußerungen der Bw. zu den im Schreiben des UFS vom 8. März 2012 festgehaltenen, gegen eine „Ausscheidung“ sprechenden Ausführungen zur Schüttelrutsche (005/67-00 und 135-00) sowie zur „Marewa-Heizung“ (007/27-00).

Zumal der Silo wegen des Nässe- bzw. Kälteschaden weiter als ursprünglich gedacht abgetragen wurde, so wurde er keineswegs zur Gänze abgerissen. Wäre der Silo tatsächlich abgerissen worden, hätte dies – so die seitens der Bw. unwidersprochenen Angaben der Gemeinde – eine Baubewilligung erfordert. Dies spricht gegen sein „Ausscheiden“. Es kann nun dahingestellt bleiben, ob ein Erwerber für den Silo im Rahmen des Gesamtkaufpreises eines Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt hätte - wobei eine entsprechende Aktivierung für die „Erweiterung Abfallsilo Werkstättegebäude“ dem Anlagenverzeichnis 2005 auch nicht zu entnehmen war -, oder ob dies ein Erwerber für die „Absauganlage“ (04/5-00, 005/16-00, 26-00, 86-00, 99-00, 108-00, 128-00) getan hätte. Da nämlich dem Grunde nach die Bildung einer Übertragungsrücklage zu verneinen war, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf die Klärung ihrer Höhe. Aus diesem Grunde konnte auch die Durchführung eines Lokalaugenscheins unterbleiben, den die Bw. – wenngleich für den UFS vielfach nicht

nachvollziehbar - zur Klärung der einzelnen Punkte mit Ausnahme ihrer Ausführungen zum Silo „pauschal“ „im Hinblick auf den Umfang der Stellungnahme“ begehrte, weil sie den „Rahmen sprengen“ würde.

Was die Frage einer allfälligen Bilanzberichtigung nach Einreichung des berichtigten Anlageverzeichnisses vor dem UFS anlangt, so unterbleibt eine solche angesichts der nur geringen Auswirkungen von € 0,06, wogegen die Bw. auch keinen Einwand erhoben hat.

Obigen Ausführungen folgend konnte der Berufung der Bw. kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Beilagen: 1 Ergänzungsgutachten (E-GA)

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. Mai 2012