

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, BLZ B, Str., vertreten durch die Steuerberater, Str, BLZ B gegen die Bescheide des Finanzamtes B vom 10. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angeführten Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) vermietet ua das in seinem Privatvermögen befindliche Gasthaus "C" in B. In der Überschussrechnung für das Jahr 2003 wies der Bf als Einnahme eine Versicherungsentschädigung von 67.000 EUR aus, die er jedoch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wieder in Abzug brachte. In einer gesonderten Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 führte er unter Hinweis auf Rz 6410 der Einkommensteuerrichtlinien aus, dass es sich dabei um eine nicht steuerbare Versicherungsentschädigung für einen Brandschaden handle.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2003 erfolgte in dem am 8. Juni 2004 vorläufig erlassenen Bescheid erklärungsgemäß.

Im Jahr 2009 wurde beim Bf eine Außenprüfung durchgeführt. Dabei wurde vom Prüfer (unstrittig) festgestellt, dass im Herbst 2002 unter dem damaligen Pächter

in der Küche der Gastwirtschaft ein Feuer ausgebrochen ist, das die gesamte Kücheneinrichtung zerstörte. Die anderen Räume der Gastwirtschaft sind lediglich durch die Rauchentwicklung in Mitleidenschaft gezogen worden. Vor der Neuverpachtung im Jahr 2003 wurde im Zuge der Neugestaltung der Küche der Gastbetrieb erweitert, ein ehemaliges Lager in ein neues Gastlokal umgebaut, die im Keller gelegenen WC-Anlagen in das Erdgeschoß verlegt und die Lüftungsanlage erneuert und erweitert (siehe Tz 1 des Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Dezember 2009). Die zerstörten Kücheneinrichtungen und Küchengeräte samt Abbruch- und Aufräumarbeiten wurden dem Bf aufgrund eines von Ing. Peter K erstellten Gutachtes von der bei der I Versicherung AG abgeschlossenen Inventarversicherung zum Neuwert mit 30.000 EUR ersetzt. Für den am Gebäude entstandenen Schaden wurde ihm von der bei der D Versicherung abgeschlossene Gebäude-Feuerversicherung eine Entschädigung von 37.000 EUR gewährt.

Die Versicherungsentschädigung der D Versicherung AG von 37.000 EUR für den am Gebäude verursachten Schaden ließ der Prüfer grundsätzlich steuerfrei. Um die Steuerneutralität der Entschädigung zu wahren, setzte er die Versicherungsentschädigung insoweit als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung an, als die von der Versicherung abgegolten Aufräum- und Malerarbeiten vom Bf in Höhe von 12.152,93 EUR als Werbungskosten geltend gemacht worden sind.

Um die von der I Versicherung AG gewährte Entschädigung für das zerstörte Inventar (inkl. der Abbruch- und Aufräumarbeiten) von 30.000 EUR nahm der Prüfer eine Kürzung der Anschaffungskosten der insgesamt neu angeschafften Betriebs- und Geschäftsausstattung für Küche und Gastlokal von 194.241,47 EUR auf 164.241,47 EUR vor. Bei der dafür angesetzten Nutzungsdauer von 10 Jahren ergab sich somit eine jährliche Kürzung der AfA um 3.000 EUR.

Unter Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung führte der Prüfer dazu aus, die durch den Brand verursachten schweren Sachschäden seien von der Gebäudeversicherung und der Inventarversicherung mit einem Betrag von insgesamt 67.000 EUR zum Neuwert abgedeckt worden. Die zerstörte Kücheneinrichtung sei neu angeschafft und die vom Brand betroffenen Gebäudeteile instandgesetzt worden (Elektroinstallationen, ausmalen der betroffenen Räume).

Die Versicherungsentschädigungen seien vom Bf mit dem Hinweis auf Rz 6410 der Einkommensteuerrichtlinien als nicht steuerbar von den Einnahmen ausgeschieden worden. Grundsätzlich seien Versicherungsentschädigungen im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerbar. Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 seien jedoch anfallende Aufwendungen zur Beseitigung des Schadens steuerlich nicht abzugsfähig, soweit sie durch eine Versicherungsentschädigung abgegolten werden. Mit dieser Entschädigungszahlung sei jedoch nicht eine Wertminderung des Bestandobjektes sondern die Erneuerung und die Wiederherstellung des Pachtbetriebes abgegolten worden. Schadenersatzleistungen für das Gebäude gehörten insoweit zu den Einnahmen, als ihnen abzugsfähige Aufwendungen gegenüber stehen würden. In Höhe der als

Instandsetzungsaufwand abgesetzten Kosten (Ausmalen der vermieteten Räume, Entsorgungskosten) stelle die Gebäudeversicherungsentschädigung eine steuerpflichtige Einnahme dar.

Von der Inventarversicherungsentschädigung zum Neuwert seien neue Geräte angeschafft worden. Entschädigungszahlungen der Versicherung für die Anschaffung von Neugeräten würden die Anschaffungskosten kürzen.

Gestützt hat der Prüfer seine Ansicht auch an eine Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches, der die Auffassung vertrat, dass bei einer Neuwertversicherung, die auf die Wiederbeschaffung abziele, die Anschaffungskosten des neu angeschafften Wirtschaftsgutes um die Versicherungsentschädigung zu kürzen und die gekürzten Anschaffungskosten als AfA-Basis heranzuziehen seien. In diesem Falle liege ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Versicherungsleistung und der Anschaffung eines neuen Wirtschaftsgutes vor. Da die Neuwertversicherung nicht den Schaden an der bisherigen Einrichtung abdecke, sei ein allfälliger noch absetzbarer Betrag im Wege des § 8 Abs. 4 EStG als AfA anzuerkennen. Anders wäre es, wenn die Entschädigung lediglich den Zeitwert abgelten würde.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ, nachdem die Erstbescheide für die Jahr 2003 bis 2007 vorläufig ergangen sind, mit den Feststellungen des Prüfers übereinstimmend, mit Ausfertigungsdatum 10. Dezember 2009 endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 und einen entsprechenden Erstbescheid für das Jahr 2008.

Mit Eingabe vom 22. Dezember 2009 erhob der Bf gegen die oben angeführten Einkommensteuerbescheide Berufung und beantragte die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in den Berufungsjahren 2003 bis 2008 um jeweils 3.000 EUR bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu vermindern. In der Begründung führte er aus, die Versicherung habe für das durch den Brand zerstörte Inventar 30.000 EUR bezahlt. Er habe im Jahr 2003 neues Inventar für Küche und Gasträume von 194.241,47 EUR angeschafft. Dieses neue Inventar werde als Geschäftsausstattung auf 10 Jahre Nutzungsdauer abgeschrieben. Die Betriebsprüfung und das Finanzamt hätten die Anschaffungskosten für das neue Inventar um die Ersatzleistung der Versicherung in Höhe von 30.000 EUR gekürzt und so nur 164.241,47 EUR als Bemessungsgrundlage der AfA zugelassen. Das verpachtete Gastlokal „C“ sei ertragsteuerlich Teil seines Privatvermögens. Die Spekulationsfrist von einem Jahr für das verpachtete Inventar sei bereits abgelaufen. Die Realisierung stiller Reserven durch einen Brandfall sei somit nach § 28 und § 30 EStG ebenso ertragsteuerfrei wie eine Realisierung stiller Reserven durch eine Veräußerung oder einen Tausch. Das sei letztlich eine Folge der Quellentheorie, die im außerbetrieblichen Bereich die Vermögenssubstanz in der Regel ertragsteuerneutral stelle (Irrelevanz von Wertschwankungen im Vermögensstamm) und nur in Ausnahmefällen (§ 27 Abs. 2 Z 4, § 30, § 31 und § 29 Z 1 EStG) durchbrochen werde (Beiser, Steuern⁷ 2009, 53). Die Ersatzleistung der Feuerversicherung für das durch Brand zerstörte Inventar in Küche und Gasträumen sei ertragsteuerlich nicht zu erfassen.

Eine Ertragsbesteuerung ohne gesetzliche Grundlage sei der Finanzverwaltung auf Grund ihrer Gesetzesbindung nicht erlaubt. Eine Kürzung der tatsächlichen Anschaffungskosten um die Ersatzleitung der Feuerversicherung in Höhe von 40.000 EUR, entbehre ebenso einer gesetzlichen Grundlage. Im Betriebsvermögen könnten stille Reserven im Brandfall auf neu angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter nach § 12 EStG übertragen werden. Im Privatvermögen seien Ersatzleistungen für Vermögensschäden nicht ertragsteuerbar.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständliche beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängige Berufung ist daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Neuwertversicherung

Strittig ist allein, ob die die Anschaffungskosten für die als Geschäftsausstattung ausgewiesene neue Kücheneinrichtung und Geräte um die Ersatzleistung der Feuerversicherung von 30.000 EUR für die durch den Brand zerstörte Einrichtung der Gastwirtschaft zu kürzen sind.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, also insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen. Aber auch Entgelte für die mit dem Gebäude mitverpachteten Einrichtungsgegenstände gehören zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (*Doralt*, EStG⁹, § 28, Tz 46).

Nach der Quellentheorie gehören zum Einkommen nur die aus einer Einkommensquelle fließenden Erträge. Wertänderungen im Vermögen der Einkunftsquelle oder Gewinne aus der Veräußerung der Quelle sind keine Einkünfte aus der Quelle. Dagegen erfasst die Reinvermögenstheorie, die vorwiegend bei den betrieblichen Einkünften zum Tragen kommt, auch die Wertänderungen im Vermögen. Die außerbetrieblichen Einkunftsarten, zu denen auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen, sind hingegen (bis zur Einführung der Immobilienbesteuerung im 1. StabG 2012) von der Quellentheorie

beherrscht (vgl. *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 2; *Jakom/Laudacher* EStG, 2014, § 2 Rz 4). Die Quellentheorie spaltet außerbetriebliche Einkunftsquellen in eine steuerbare Fruchtziehung und einen nicht steuerbaren Stamm. Wesentliches Element der Vermietung und Verpachtung ist die entgeltliche Nutzungs- bzw. Gebrauchsüberlassung (vgl. VwGH 28.1.1997, 96/14/0012). Dagegen sind Ersatzleistungen für Vermögensschäden (Substanzverluste) also etwa für Wertminderung unmittelbar am Bestandobjekt nicht steuerbar (*Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 11 unter Hinweis auf VwGH 19.9.1989, 89/14/0107; Beiser, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Licht der Reinvermögenstheorie – neue Antworten auf alte Fragen, Pkt. 2.1 in RdW, 3/2013, 167).

Die Vermietung der im Privatvermögen des Bf befindlichen Gastwirtschaft, zu der neben dem Gebäude selbst auch die Kücheneinrichtung zählt, ist nach der Quellentheorie nicht steuerhängig. Ebenso wie deren Veräußerung (samt Kücheneinrichtung) nicht steuerpflichtig wäre, ist auch die dafür erhaltene Versicherungsentschädigung nicht steuerpflichtig. Eine Gegenrechnung der Versicherungsentschädigung mit einer Absetzung für eine außergewöhnliche technische Abnutzung nach § 16 Abs. 1 Z 8 und § 8 Abs. 4 EStG 1988 ist im gegenständlichen Fall nicht vorzunehmen, da die Kücheneinrichtung bereits zur Gänze abgeschrieben war und daher mit dem Schadensfall keine diesbezügliche Werbungskosten geltend gemacht worden sind. Die Entschädigung des Feuerversicherers gehört als Ersatz für die Zerstörung der Kücheneinrichtung ebenso wie diese zur privaten Vermögensphäre des Bf. Sie führt daher zu keinen steuerpflichtigen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.

Auch einer Minderung der Anschaffungskosten der neuen Einrichtungsgegenstände um die Versicherungsentschädigung ist – entgegen der Auffassung des Finanzamtes – nicht vorzunehmen. Diese würde nämlich indirekt über eine verminderte AfA, verteilt auf die Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter, wiederum zu einer Besteuerung der Versicherungsentschädigung führen. Allein der Umstand, dass der Versicherer aufgrund der vom Bf abgeschlossenen Versicherung nicht nur den Zeitwert sondern den Neuwert der zerstörten Kücheneinrichtung ersetzt hat, führt nicht zu einer Minderung der Anschaffungskosten der neu angeschafften Einrichtungsgegenstände.

Das Finanzamt rechtfertigt die Kürzung der Anschaffungskosten damit, dass eine Neuwertversicherung auf die Wiederbeschaffung der zerstörten Wirtschaftsgüter abzielt und damit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Versicherungsleistung und der Anschaffung eines neuen Wirtschaftsgutes vorliege.

Es mag zwar sein, dass eine Neuwertversicherung auf die Wiederbeschaffungskosten eines zerstörten Wirtschaftsgutes abzielt, dieser Umstand vermag aber nicht zu einer Kürzung der Anschaffungskosten führen. Die Steuerfreiheit des Vermögensstamms bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist unabhängig davon, ob bei einer möglichen Veräußerung, der Zeitwert, der gemeine Wert, der Verkehrswert oder auch der Neuwert des Wirtschaftsgutes erzielt wird. Entsprechend kann auch die Steuerfreiheit der Entschädigungsleistung einer Versicherung für ein zerstörtes Wirtschaftsgut nicht davon

abhängen, ob der Zeitwert oder der Neuwert ersetzt wird (vgl. *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 20/1; BFH, 1.12.1992, IX R 333/87).

Zudem entschädigt auch eine Versicherung zum Neuwert den Verlust des Wirtschaftsgutes selbst, auch wenn dafür eine Entschädigung geleistet wird, die es dem Versicherten erlaubt, ohne unerwartete finanzielle Belastung einen (neuwertigen) Ersatz zu beschaffen, denn in vielen Fällen ist der Versicherte gezwungen ein neues Wirtschaftsgut anzuschaffen, da eine Wiederbeschaffung eines funktionstüchtigen Ersatzwirtschaftsgutes zum Zeitwert gar nicht möglich ist (vgl. VwGH 14.5.1991, 91/14/0025).

Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wäre eine Verminderung der Anschaffungskosten um die Versicherungsentschädigung nicht sachgerecht. Würde bei einer Neuwertversicherung die Versicherungsentschädigung zu einer Kürzung der Anschaffungskosten der Ersatzinvestition führen, so käme es in Form geminderter Abschreibungen zu einer Besteuerung der Versicherungsentschädigung. Wird hingegen keine Neuinvestition vorgenommen, so bleibt im außerbetrieblichen Bereich die Versicherungsentschädigung unstrittig steuerfrei. Bei einer Neuwertversicherung, bei der die Versicherungsentschädigung (ungekürzt) für die Neuinvestition benötigt wird, käme es zu einer Besteuerung der Entschädigung, hingegen bleibt sie, wenn sie nicht für eine Neuinvestition sondern anderweitig verwendet wird, steuerfrei.

Zwar wird auch von Univ.Prof. Dr. Reinhold Beiser die Ansicht vertreten, dass bei einer Neuwertversicherung mit Reinvestitionsklausel die Ersatzleistung des Versicherers sowohl in betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Reinvestition kürzt (vgl. Beiser, Neuwertversicherung im Bilanz- und Steuerrecht, ÖStZ 24/2011, 601). Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass bei einer vereinbarten Reinvestitionsklausel der Versicherer nur leisten müsse, wenn wiederbeschafft oder wiederhergestellt werde. Die Wiederbeschaffung/Wiederherstellung sei somit im Falle einer Reinvestitionsklausel „*condicio sine qua non*“ der Ersatzleistung des Versicherers. Erst die Wiederbeschaffung/Wiederherstellung begründe einen Anspruch auf Ersatz. Ohne Wiederherstellung/Wiederbeschaffung verwirke der Versicherungsnehmer seinen Ersatzanspruch. Wirtschaftlich würden die Kosten der Wiederbeschaffung/Wiederherstellung auf den Versicherer überwälzt. Nach § 203 UGB seien aber nur jene Kosten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktivierbar, die der Anschaffende oder Herstellende selbst zu tragen habe. Kostenersätze Dritter würden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten kürzen. Bei einer Neuwertversicherung unter einer Reinvestitionsklausel müsse der Versicherer die Reinvestitionskosten tragen. Diese Kostentragung durch einen Dritten (den Versicherer) kürze die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Versicherungsnehmers.

Diese Ansicht vermag das Bundesfinanzgericht insbesondere für den hier gegenständlichen außerbetrieblichen Bereich der Vermietung und Verpachtung nicht zu teilen. Abgesehen davon, dass weder in § 203 UGB noch in dem in den Streitjahren

bis 2007 in Geltung stehenden gleichlautenden § 203 HGB in denen die Anschaffungs- und Herstellungskosten definiert werden, die Kostentragung durch den Anschaffenden oder Herstellenden konkret gefordert wird, kommt dem HGB bzw. den UGB im außerbetrieblichen Bereich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine rechtliche Wirkung zu. Eine zu berücksichtigende Anschaffungspreisminderung wie in § 203 Abs. 2 UGB normiert ist, liegt zudem auch nicht vor.

Auch eine Kostentragung für einzelne, konkret angeschaffte Wirtschaftsgüter fand im gegenständlichen Fall nicht statt. Vom Sachverständigen wurden die zerstörten Wirtschaftsgüter im Schätzungswege zum Neuwert bewertet. Dieser geschätzte Betrag von 30.000 EUR ist dem Bf ersetzt worden. Angeschafft wurden vom Bf hingegen Wirtschaftsgüter in Höhe von 194.241,47 EUR, zumal die Gastwirtschaft insgesamt umgestaltet, erweitert und erneuert worden ist. Die Versicherungsentschädigung kann daher auch nicht als Kostenersatz für einzelne, konkret angeschaffte Wirtschaftsgüter angesehen werden. Eine Kürzung der Summe der insgesamt angeschafften Einrichtungsgegenstände um den pauschalen Entschädigungsbetrag würde daher auch dem Grundsatz der Einzelbewertung widersprechen. Zudem wurden auch die in der Versicherungsentschädigung von 30.000 EUR enthaltenen Abbruch-, Aufräum- und Entsorgungskosten von 3.743 EUR, die unzweifelhaft in keinen Zusammenhang mit den Neuinvestitionen stehen, von den Anschaffungskosten in Abzug gebracht.

Aber selbst wenn man in der Versicherungsentschädigung zum Neuwert die Kostentragung der Anschaffungskosten sehen würde, würde dies – entgegen der Ansicht von Beiser – nicht zu einer Kürzung der Anschaffungskosten führen.

§ 6 Z 10 EStG 1988 sieht eine Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur bei öffentlichen Zuschüssen vor. Hingegen führen Zuwendungen Dritter für Anlageninvestitionen aus nichtöffentlichen Mitteln nicht zu einer Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 97; Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 6 Rz 184; VwGH 18.1.1994, 90/14/0124; 18.12.1996, 94/15/0148; 29.3.2006, 2005/14/0113). Entsprechend führt auch die Versicherungsentschädigung, selbst wenn man darin eine Kostentragung der Anschaffungskosten sehen würde, nicht zu einer Kürzung der Anschaffungskosten.

Auch die Aussage, wonach die Wiederbeschaffung/Wiederherstellung „*condicio sine qua non*“ der Ersatzleistung des Versicherers sei und der Versicherungsnehmer ohne Wiederherstellung/Wiederbeschaffung seinen Ersatzanspruch verwirke, kann in dieser allgemeinen Form nicht geteilt werden. Selbst wenn keine Wiederbeschaffung/Wiederherstellung des zerstörten Wirtschaftsgutes erfolgt, hat der Versicherungsnehmer auch bei einer Neuwertversicherung Anspruch auf zumindest den Zeitwert. Lediglich der Differenzbetrag zwischen Neuwert und Zeitwert wird von einer Reinvestition abhängig gemacht. Der Versicherer will dadurch lediglich eine bestimmungsgemäße Verwendung des Geldes sichern und gleichzeitig eine (im Versicherungsrecht generell verpönte) Bereicherung des Versicherungsnehmers verhindern (vgl. OGH 18.10.2012,

7 Ob 144/12w; OGH 28.09.2005, 7 Ob 85/05h). Ein Zusammenhang zwischen Wiederbeschaffung/Wiederherstellung und der Entschädigung des Versicherers besteht daher nur hinsichtlich des über den Zeitwert hinausgehenden Entschädigungsanspruches. Nur dieser Teil steht somit unter einer „condicio sine qua non“.

Auch im gegenständlichen Fall hatte der Bf, wie eine Anfragebeantwortung des Versicherers vom 27. Mai 2014 ergab und aus Art. 7 der übermittelten „Allgemeinen Bedingungen für Feuerversicherungen“ (AFB 1998) zu entnehmen ist, **unabhängig von einer Wiederbeschaffung** der zerstörten Wirtschaftsgüter, entsprechend den Feststellungen des Sachverständigen Ing. K, neben den Aufräum- Abbruch- und Entsorgungskosten von 3.743 EUR auch Anspruch auf den Zeitwert von 20.591,26 EUR, somit auf insgesamt 24.334,26 EUR. Nur der Differenzbetrag von 5.665,74 EUR zu der insgesamt gewährten Entschädigung von 30.000 EUR stand unter der Bedingung der Wiederbeschaffung bzw. Wiederherstellung. Entsprechend Art. 9, Pkt. 1.2. der AFB 1998 ist dem Bf vorerst auch nur eine Akontozahlung von 20.600 EUR ausbezahlt worden und der Restbetrag von 9.400 EUR nachdem gesichert war, dass die zugesicherte Entschädigung zur Gänze zur Wiederbeschaffung bzw. Wiederherstellung verwendet wird.

Wie bereits ausgeführt, sind Ersatzleistungen für Vermögensschäden (Substanzverluste) im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht steuerbar. Auch bei einer Neuwertversicherung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der neu angeschafften Wirtschaftsgüter nicht um die Schadenersatzleistungen zu kürzen, das über die verminderte AfA zu einer indirekten Besteuerung der Ersatzleistungen führen würde. Eine Differenzierung zwischen einer Entschädigung aus einer Versicherung zum Zeitwert und einer Versicherung zum Neuwert ist nicht vorzunehmen.

Die Bemessungsgrundlage der AfA für die neu angeschafften Wirtschaftsgüter von 194.241,47 EUR war daher - entgegen der Ansicht des Finanzamtes – nicht um die Versicherungsentschädigung von 30.000 EUR zu kürzen. Entsprechend der angesetzten Nutzungsdauer von 10 Jahren erhöht sich die AfA und vermindern sich in den Beschwerdejahren die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend um jeweils 3.000 EUR.

2) Änderungen lt. Außenprüfung aus 2012

Im Jahr 2012 fand beim Bf eine Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 statt, dabei sind die Einkünfte des Bf aus selbständiger Arbeit ua für das Jahr 2008 um 3.334,60 EUR erhöht worden (siehe Bp-Bericht vom 20.7.2012, Tz. 1). Ein entsprechend geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 konnte damals vom Finanzamt aufgrund des offenen Beschwerde- bzw. Berufungsverfahrens nicht erlassen werden. Gegen diese Feststellung bestehen, wie der Bf in Pkt. 6 der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Oktober 2013 bekannt gab, keine Einwendungen. Diese Zurechnung wurde daher in diesem Erkenntnis mitberücksichtigt.

3) Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt. Die hier strittige Frage, ob bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Versicherungsentschädigung zum Neuwert zu einer Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Reinvestition führt, ist bisher an den Verwaltungsgerichtshof nicht herangetragen worden und soweit in der Literatur dazu Stellung genommen worden ist (vgl. Beiser, Neuwertversicherung im Bilanz- und Steuerrecht, ÖStZ 24/2011, 601), deckt sie sich nicht mit der in diesem Erkenntnis vertretenen Ansicht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 11. Juni 2014