



UNABHÄNGIGER

FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 3

GZ. RV/0094-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 11. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. Dezember 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) betreibt ein Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH und ermittelt den Gewinn hieraus nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit dem Bilanzstichtag 30. Juni gemäß § 5 EStG 1988.

Mit Bescheid vom 5. Oktober 2009 wurde die Bw erklärungsgemäß mit Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3,449.807,79 € und einen Einkommen in derselben Höhe zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 veranlagt und diese mit 862.451,95 € (25% von 3,449.807,79 €) festgesetzt.

Im Zuge einer ab 28. Oktober 2009 durchgeführten Betriebsprüfung stellte die Prüferin in der **Niederschrift** vom **5. November 2009** unter Pkt. 1 **Versicherungsvergütung Brand** Folgendes fest:

„Am 26. Oktober 2007 hat ein Brand die Halle II des geprüften Unternehmens vernichtet und in der Halle I große Schäden angerichtet. Von der Versicherungsentschädigung in Höhe von

9,381.344,59 € wurden 3,599.721,99 € einem Sonderposten für Investitionszuschüsse zugewiesen. Von diesem Passivposten werden 2,846.509,10 € entsprechend der Nutzungsdauer der Ersatzinvestitionen 2007/08 aufgelöst, der Rest von 753.212,89 € wird zur Gänze für Ersatzinvestitionen 2008/2009 in der Bilanz zum 30. Juni 2008 ausgewiesen.

Bis zum Stichtag 31. Dezember 2004 aufgedeckte stille Reserven konnten bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch von Körperschaften auf die Anschaffungskosten neuer Wirtschaftsgüter übertragen werden. Seiher sind Körperschaften von der Übertragbarkeit ausgeschlossen, und zwar auch dann, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Da der Gesetzgeber eine Begünstigung für Körperschaften nicht mehr vorsieht, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung der gesamte Versicherungserlös im Wirtschaftsjahr 2007/2008 als Ertrag zu behandeln.

Sonderposten Investitionszuschüsse	Unternehmensrecht	Steuerrecht	Abweichung
Zuführung 2007/08	3,599.721,99	0,00	3,599.721,99
Auflösung 2007/08	<u>-123.736,86</u>	<u>0,00</u>	<u>-123.736,86</u>
30.6.2008	3,475.985,13	0,00	<b>3,475.985,13</b>

Im **Betriebsprüfungsbericht** vom **17. November 2009** traf die Prüferin unter Verweis auf die Niederschrift vom 5. November 2009 folgende Feststellungen (Tz 1 und 2):

Im Wirtschaftsjahr 2007/08 sei die Versicherungsentschädigung für Anlagegüter, die infolge des am 26. Oktober 2007 entstandenen Brandschadens aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien, als Sonderposten für Investitionszuschüsse in die Bilanz eingestellt worden. Der Gesetzgeber sehe für Körperschaften keine Begünstigung für Versicherungsvergütungen vor und zwar auch dann nicht, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Daher werde der Körperschaftssteuerbescheid 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

	2008
Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor Bp	3,449.807,79 €
Versicherungsvergütung Brand lt. Pkt. 1	<u>3,475.985,13 €</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	6,925.792,92 €

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2009 hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 5. Oktober 2009 mit derselben Begründung wie in Tz 1 des Berichtes vom 17. November 2009 gemäß **§ 299 BAO** wegen Unrichtigkeit dessen Spruches auf.

Ebenfalls am **9. Dezember 2009** erließ das Finanzamt einen **neuen**

**Körperschaftsteuerbescheid 2008**, mit dem es unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung in der aufgenommenen Niederschrift und im Prüfungsbericht Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 6,925.792,92 € und ein Einkommen in selber Höhe feststellte und die Körperschaftsteuer mit 1,731.448,23 € festsetzte (Nachforderung von 868.996,28 €).

Mit am 12. Jänner 2010 zur Post gegebenem **Schriftsatz vom 11. Jänner 2010** erhob die Abgabepflichtige **Berufung gegen** den ihr am 15. Dezember 2009 zugestellten **Körperschaftsteuerbescheid 2008** vom 9. Dezember 2010, beantragte dessen Abänderung durch Anerkennung der Dotierung des Passivpostens in Höhe von 3,475.985,13 € als Betriebsausgabe und Verminderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und des Einkommens auf 3,449.807,79 € und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Durch einen Brand seien am 26. Oktober 2007 die Halle II mit dem darin befindlichen Blechbearbeitungscenter und der Montage zur Gänze und die Halle I größtenteils zerstört worden. Um die offenen Kundenaufträge zu erfüllen, sei ein Teil der Produktion innerhalb der Unternehmensgruppe verlagert und ein Teil der Montage vorübergehend auswärts in einer angemieteten Produktionshalle durchgeführt worden. Zur Aufrechterhaltung der Produktion am Firmensitz seien entsprechende Ersatzinvestitionen notwendig gewesen. Als Ersatz für die zerstörte Halle sei ein neues Objekt errichtet und bereits 2008 bezogen worden. Die neue Halle habe mit Hilfe zweckgebundener Mittel aus den Versicherungsentschädigungen finanziert werden können. Die Gebäude seien zum Neuwert versichert gewesen. Entsprechend den abgeschlossenen Versicherungsbedingungen (Hinweis auf die Beilage „Sonderbedingungen für die Neuwertversicherung von Industrie und Gewerbe (NwIG 80)“ samt den dazu vereinbarten Ergänzungen zu § 7 Wiederherstellung und Wiederbeschaffung, Z 1 lit. a, wonach Gebäude „zum gleichen Betriebszweck wiederherzustellen“ sind) sei die für die zerstörten und beschädigten Hallen geleistete Versicherungsentschädigung insofern zweckgebunden, als diese nur für die Errichtung von Gebäuden zum gleichen Betriebszweck wie die vernichteten Hallen verwendet werden dürfte.

Von der ganzen Versicherungsentschädigung seien für Wiedererrichtung der Halle II und Ersatzbeschaffung von Produktionsmaschinen zweckgebunden,	3,599.721,99
die auch im Veranlagungsjahr 2008 zur Gänze ausbezahlt und in Höhe von für Neuerrichtung der Halle II und Ersatzbeschaffung von Werkzeugen und Produktionsmaschinen verwendet worden seien.	2,846.509,10
Der Restbetrag sei für zweckgebundene Ersatzinvestitionen im	753.212,89

Wirtschaftsjahr 2008/2009 verwendet worden.	
---	--

Während jener Teil der Versicherungsentschädigung, der für die Betriebsunterbrechung, den Ersatz geringwertiger Wirtschaftsgüter, für Instandsetzungsarbeiten und für Ersatz von vernichteten Vorräten etc. geleistet worden sei, unmittelbar im ao. Ergebnis des Wj. 2007/2008 in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst worden sei, sei

die für Ersatzbeschaffung von Anlagenvermögen geleistete Versicherungsentschädigung einem „Sonderposten für Investitionszuschüsse“ auf der Passivseite der Bilanz zugewiesen worden.	3,599.721,99
im Wj. 2007/2008 davon gewinnerhöhend aufgelöst = Höhe der AfA der mit der Versicherungsentschädigung als Ersatz beschafften Wirtschaftsgüter	<u>-123.736,86</u>
„Sonderposten für Investitionszuschüsse“ in der Bilanz zum 30.06.2008	3,475.985,13

Das Finanzamt habe bei der Betriebsprüfung die Passivierung der im Jahr 2008 erhaltenen Versicherungsentschädigung als Sonderposten für Investitionszuschüsse mit der Begründung die Anerkennung versagt, der Gesetzgeber sehe für Körperschaften auch dann keine Begünstigung für durch Versicherungsvergütungen aufgedeckte stille Reserven vor, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Dem werde Folgendes entgegnet:

Gemäß § 12 Abs. 1 EStG idF StRefG 2005 könnten natürliche Personen stille Reserven, die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen. Gemäß § 12 Abs. 5 EStG idF StRefG 2005 bestehe die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven nicht nur bei Veräußerung von Anlagevermögen, sondern auch, wenn dieses u.a. infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausscheide. In diesem Fall werde der Veräußerungserlös durch die tatsächliche Entschädigung repräsentiert; bei einer Neuwertversicherung könne der gesamte Differenzbetrag (Versicherungsleistungen abzüglich Buchwert) übertragen werden (VwGH 14.05.1991, 91/14/0025, vgl. auch Doralt, Kommentar zum EStG, § 12 Rz 3).

Vom bloßen Gesetzeswortlaut her wäre seit dem StRefG 2005 eine Übertragung stiller Reserven bei Körperschaften nicht mehr möglich. Aus folgenden Gründen sei jedoch eine andere Beurteilung anzustellen:

Die Übertragung stiller Reserven gehe auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes (RFH) zurück. Im historischen Anlassfall habe ein Steuerpflichtiger eine Brandentschädigung zur Anschaffung von Ersatzwirtschaftsgütern erhalten, die den Buchwert des zerstörten Anlagevermögens überstiegen habe. Damals sei die Übertragung stiller Reserven dem österreichischen Einkommensteuerrecht fremd gewesen. Zur gegen die Besteuerung der stillen Reserven eingebrachten Beschwerde habe der RFH, 2.4.1930, RStBl 1930, 313, entschieden, die aufgedeckten stillen Reserven seien nicht zu besteuern, weil der Steuerpflichtige mit der Brandentschädigung in die Lage versetzt werden sollte, neue Betriebsgegenstände anzuschaffen, die an die Stelle der abgebrannten treten sollten. Bei dieser Sachlage wäre es verfehlt, von einer Realisierung der in diesen (den abgebrannten Gegenständen) etwa steckenden stillen Reserven und einem dadurch steuerbaren Gewinn zu sprechen. Der Steuerpflichtige solle vielmehr in die Lage versetzt werden, seinen Betrieb weiterführen zu können. Dem entspreche es, auch steuerlich die vom Unternehmer als Ersatz beschafften Gegenstände in einem gewissen Grad mit den vernichteten identisch zu betrachten. Im Gegenzug seien freilich die stillen Reserven von den Anschaffungskosten der Ersatzwirtschaftsgüter abzuziehen.

Der RFH habe diese Rechtsprechung in der Folge präzisiert (RFH, RStBl 1938, 964; RFH, RStBl 1938, 915). Auch der VwGH sei bereits 1951 den Entscheidungen des RFH gefolgt (VwGH 04.05.191, 1046/48, VwSlg F 1951, 402). Gesetzlich sei die Übertragung stiller Reserven erstmals mit dem EStG 1967 geregelt worden und zwar nur für den Veräußerungsfall. Daraus ergebe sich, dass eine gesetzliche Grundlage für die Übertragung stiller Reserven, die sich bereits aus der Rechtsprechung ergebe, die sich auf die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung stütze, gar nicht erforderlich sei. Deshalb komme der in § 12 EStG 1972 geregelten Übertragung stiller Reserven bei höherer Gewalt lediglich deklarative Wirkung zu (Hinweis auf Hammerl, in RdW 2004, 302).

Der gegenständliche Sachverhalt entspreche steuersystematisch exakt dem des seinerzeitigen Anlassfalles der RFH-Rechtsprechung. Auch im gegenständlichen Fall seien Anlagegüter durch höhere Gewalt (Brandkatastrophe vom 26. Oktober 2007) zerstört und mit Hilfe der Versicherungsentschädigung der Art nach identische Ersatzinvestitionen getätigt worden. Die Tatsache, dass gemäß den Versicherungsbedingungen (vgl. die bereits oben angeführten Beilagen) die Versicherungsentschädigung zweckgebunden gewesen sei, unterstreiche das bereits im Jahr 1930 vom Höchstgericht (RFH) gebrauchte Argument, eine Realisation sei bei Erhalt der Versicherungsentschädigung noch gar nicht eingetreten. Eine Versteuerung der sich in den zerstörten Anlagegütern enthaltenen stillen Reserven komme daher nicht in Betracht.

Überdies sei zu berücksichtigen, dass die Bw eine prüfungspflichtige Kapitalgesellschaft sei. Der Abschlussprüfer habe bestätigt, dass die Versicherungsentschädigung im Jahresabschluss zu passivieren sei (als Übertragung stiller Reserven bzw. Übertragungsrücklage) und in der Folge analog der Nutzungsdauer der neuen Maschinen bzw. der neuen Halle aufzulösen sei. Da die Bw als GmbH ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG ermittle, gelte das Maßgeblichkeitsprinzip, sodass die unternehmensrechtliche Behandlung auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung maßgeblich sei. Daher ergebe sich bereits aus dem Maßgeblichkeitsprinzip, dass eine Versteuerung der durch die Versicherungsentschädigung aufgedeckten stillen Reserven im Jahr 2008 nicht vorzunehmen sei.

Überdies habe der UFS Graz (UFS 28.11.2007, RV/0125-G/06) entschieden, dass private Investitionszuschüsse, da sie nicht mit Erlösen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang stehen, wegen des im Unternehmensrecht geltenden Realisationsprinzips auf die Nutzungsdauer aufzuteilen seien. Im konkreten Fall habe der UFS entschieden, dass eine sofortige Versteuerung von Zuschüssen für die Errichtung von auf einen internationalen Autokonzern abgestimmten Betriebsgebäuden (Ausstellungshallen) sowohl dem Vorsichts- als auch dem Realisationsprinzip (BFH 29.11.2000, I R 87/99) widersprechen würde, welches nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die steuerliche Gewinnermittlung zu beachten sei, zumal sich auch das angeschaffte Wirtschaftsgut selbst erst über die Abschreibung aus künftigen Betriebseinnahmen amortisiere. Auch dieser Fall sei dem gegenständlichen Sachverhalt insofern vergleichbar, als die erhaltene zweckgebundene Versicherungsentschädigung wirtschaftlich einem Investitionszuschuss entspreche. Anzumerken sei, dass gegen die Entscheidung des UFS keine Amtsbeschwerde beim VwGH eingebracht worden sei, sodass auch im Lichte dieser Entscheidung die Passivierung der erhaltenen zweckgebundenen Versicherungsentschädigung zu Recht erfolgt sei.

Selbst wenn man die Auffassung verträte, dass die durch die Versicherungsentschädigung aufgedeckten stillen Reserven aufgrund der Neuregelung der Übertragung stiller Reserven in § 12 EStG nach dessen Wortlaut steuerpflichtig wären, so sei dem entgegen zu halten, dass eine Ungleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von aufgedeckten stillen Reserven anlässlich des Ausscheidens von Anlagevermögen infolge höherer Gewalt mangels sachlicher Rechtfertigung verfassungswidrig sei. Der verfassungsrechtliche Gleichheitsgrundsatz verlange, Gleiches gleich dh. die infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter bei juristischen Personen nicht anders als bei natürlichen Personen zu behandeln. Hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven bei höherer Gewalt sei die derzeitige Regelung des § 12 EStG daher verfassungswidrig. Da sich das Finanzamt in der Begründung des erstinstanzlichen

Bescheides auf die Einschränkung des Anwendungsbereiches des § 12 EStG auf natürliche Personen stütze, werde ersucht, die Berufung ohne (negative) Berufungsvorentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Einkommensermittlung von Körperschaften ist in § 7 Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988, in der ab der Veranlagung 2007 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 24/2007, wie folgt geregelt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*§ 7. (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). **Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.** Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.*

*(3) Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. ...*

*(4) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.*

*(5) **Steuerpflichtige, die zur Rechnungslegung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die eine Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.** § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.*

Der Begriff der Betriebseinnahme wird im EStG 1988 nicht definiert, weshalb zur Auslegung § 15 Abs. 1 EStG (Sinngemäß: Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsart zufließen) herangezogen wird. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und wie hier nach § 5 EStG 1988 sind betrieblich veranlassten Erhöhungen des Betriebsvermögens Betriebseinnahmen.

Es ist unbestritten, dass der Bw im gegenständlichen Veranlagungsjahr 2008 (Wj. 2007/2008) eine Versicherungsentschädigung von insgesamt 9,381.344,59 € für den Brandschaden vom 26. Oktober 2007 zugeflossen ist. Hinsichtlich des Teilbetrages von 3,475.985,13, den sie zum

30. Juni 2008 als „Sonderposten für Investitionszuschüsse“ als Passivpost in der Bilanz ausweist, bestreitet sie die Steuerpflicht der aufgedeckten stillen Reserven im Berufungsjahr. Die Bw möchte diesen Betrag verteilt auf die Nutzungsdauer der als Ersatz hergestellten Halle auflösen (2008 bereits in Höhe von 123.736,86 €).

Die Bw führt auch das unternehmensrechtliche **Maßgeblichkeitsprinzip** ins Treffen, dem sie als prüfungspflichtige Kapitalgesellschaft unterliege, und vermeint, schon deshalb sei im Jahr 2008 keine Versteuerung der durch die **Versicherungsentschädigung** aufgedeckten stillen Reserven vorzunehmen. Die gegenständliche zweckgebundene Versicherungsentschädigung **entspreche wirtschaftlich einem Investitionszuschuss**. Nach einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 28.11.2007, RV/0125-G/06), sei ein privater Investitionszuschuss auf Grund des im Unternehmensrecht geltenden Vorsichts- und Realisationsprinzips auf die Nutzungsdauer des dadurch geförderten Betriebsgebäudes aufzuteilen.

Die Berufungsbehörde erachtet diese Rechtsansicht als verfehlt und hält ihr folgende in der späteren Entscheidung des **UFS 10.09.2008, RV/1343-W/08**, gemachten Ausführungen, denen sie sich insoweit vollinhaltlich anschließt, entgegen (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*„Die Herstellungskosten sind im EStG zwar nicht definiert, lassen sich aber autonom aus dem Steuerrecht ableiten (Zorn, ÖStZ 2001, 186) und entsprechen den Anschaffungskosten bei im Betrieb selbst hergestellten Wirtschaftsgütern.*

*Zu den Anschaffungskosten gehören alle durch den Erwerb eines Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben (VwGH 5.8.1992, 90/13/0138). Herstellungskosten sind all jene Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.*

*Nach herrschender Auffassung sind Zuschüsse zur Anschaffung bzw. Herstellung von Wirtschaftsgütern handelsrechtlich - auch vor Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes - verteilt über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes, für den sie gewährt wurden, erfolgswirksam, wobei ein Wahlrecht besteht, ob der Zuschuss von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen oder als Passivposten der Bilanz ausgewiesen wird. Für den Ausweis als Passivum kommt dabei weder eine Rückstellung noch eine Rechnungsabgrenzung in Betracht, sondern ein Passivposten eigener Art ("Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen"), der aber dem Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens nahe kommt. Die Auflösung des Sonderpostens stellt eine Korrektur der Abschreibungen des*



Vermögensgegenstandes dar, der Sonderposten wird auf die Nutzungsdauer des Anlagegegenstandes verteilt.

**Die Vorschriften des § 6 EStG 1988 sind steuerliche Sondervorschriften, die auf dem Gebiet der Einkommensteuer den Vorrang gegenüber den allgemeinen Bewertungsvorschriften des Handelsrechtes besitzen. Durch sie wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durchbrochen. Wenn die Bestimmungen des § 6 EStG etwas anderes vorsehen als die Bewertungsvorschriften des Handelsrechtes, sind bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz die Bestimmungen des § 6 EStG anzuwenden (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Rz 2).**

**Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung gehören Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln, die nach § 3 Abs. 1 Z 3, Z 5 lit. d und e und Z 6 EStG 1988 steuerfrei sind (siehe § 6 Z 10 leg.cit.) und die nach § 12 EStG 1988 auf ein Wirtschaftsgut übertragenen stillen Reserven nicht zu den steuerlichen (Anschaffungs- oder Herstellungskosten).**

**Steuerlich kommt die Bestimmung des § 6 Z 10 EStG 1988 zum Tragen.** Dieser Bestimmung ist zu entnehmen, dass nur für die in dieser Bestimmung genannten Subventionen, nicht aber für andere Arten von Zuschüssen die Absetzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten zulässig ist. Durch die zusammengehörigen Bestimmung des § 3 Z 29 (**im EStG 1988 § 3 Z 6**) EStG und des § 6 Z 10 EStG soll erreicht werden, dass bestimmte Zuschüsse als "durchlaufende Posten" behandelt werden. Dadurch sollen diese Subventionen ohne jegliche Besteuerung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern (VwGH 90/14/0124, 18.01.1994).

**Für das Steuerrecht bedeutet das, dass nicht steuerbefreite Zuwendungen Dritter für Anlageinvestitionen - wie aus der Bestimmung des § 6 Z 10 EStG 1988 (inhaltlich gleich § 6 Z 10 EStG 1972) abzuleiten ist - zwingend (steuerbare und steuerpflichtige) Betriebseinnahmen darstellen, wobei die Gewinnrealisierung mit Erbringung der Leistung eintritt (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).**

Öffentliche Subventionen sind nach § 6 Z 10 EStG gegen die Anschaffungskosten zu verrechnen. Investitionszuschüsse aus privaten Mitteln sind steuerlich als Betriebseinnahme zu erfassen und kürzen - unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Behandlung - nicht die Anschaffungskosten (Hofstätter/Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 10 Rz 3; VwGH 18. 1. 1994, 90/14/0124; 20. 7. 1999, 93/13/0178).

**Baukostenzuschüsse aus nichtöffentlichen Mitteln können nicht durch passive Rechnungsabgrenzungsposten neutralisiert werden; dies wäre eine Umgehung des § 6 Z 10 EStG, der eine Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur bei öffentlichen Zuschüssen vorsieht (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124; 18.12.1996, 94/15/0148; Doralt/Mayr in Doralt EStG 1988, § 6 Rz 321).**

Die in der Literatur vereinzelt vertretene Ansicht (Werndl, ÖStZ 1994, 414) für nicht öffentliche Baukostenzuschüsse auch steuerlich einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, steht dazu und zur Judikatur des VwGH (**VwGH 20.7.1999, 93/13/0178; 18.1.1994, 90/14/0124**) in Widerspruch, weshalb ihr nicht gefolgt werden kann.

Der **VwGH** führt in seinem Erkenntnis **2000/13/0090** vom **29.10.2003** aus, dass die **Bildung einer Passivpost und deren Auflösung nach Maßgabe der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Kabelanschlüsse nicht den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, denen nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 Vorrang vor den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zukommt, entspricht**. Es kann somit keine Rede davon sein, dass sich die Beschwerdeführerin zwischen "zwei möglichen Varianten" entscheiden durfte. Der Ansatz von "Baukostenzuschüssen" auf der Passivseite der Steuerbilanz ist nach dem Gesagten zu Unrecht erfolgt.

Die Ausführungen der Bw. zum Maßgeblichkeitsprinzip gehen daher in diesem Zusammenhang ins Leere."

Der mit der Überschrift „**Übertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklage und steuerfreier Betrag**“ versehene **§ 12 EStG 1988**, BGBl. Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007 lautet in der **im Veranlagungsjahr 2008 geltenden Fassung** (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

**§ 12. (1) Natürliche Personen** können stille Reserven (Abs. 2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen.

(2) Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

(3) Eine Übertragung ist nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat und

2. das Wirtschaftsgut, auf das stille Reserven übertragen werden sollen, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

*Die in Z 1 genannte Frist beträgt 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stille Reserven übertragen worden sind, und für Gebäude, die nach § 8 Abs. 2 beschleunigt abgeschrieben worden sind.*

*(4) Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) von*

- 1. körperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von körperlichen Wirtschaftsgütern stammen,*
- 2. unkörperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen.*

*Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn der Gewinn nach § 5 ermittelt wird und wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen.*

*Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von (Teil-)Betrieben, von Beteiligungen an Personengesellschaften und von Finanzanlagen sowie die Übertragung stiller Reserven, die aus der Veräußerung von (Teil-)Betrieben oder von Beteiligungen an Personengesellschaften stammen, ist nicht zulässig.*

*(5) Die Abs. 1 bis 4 gelten 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. 3 gelten jedoch nicht.*

*(6) Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge.*

*(7) Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs. 1 bis 6 verwendet oder nach Abs. 8 einer Übertragungsrücklage (einem steuerfreien Betrag) zugeführt werden.*

*(8) Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei 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.*

*(9) Die Rücklage (der steuerfreie Betrag) kann*

- im Falle des Abs. 5 innerhalb von 24 Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes,*
- sonst innerhalb von zwölf Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes*

*nach den vorstehenden Bestimmungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge) von Anlagevermögen übertragen werden. Die Frist verlängert sich auf 24 Monate, wenn Rücklagen (steuerfreie Beträge) auf Herstellungskosten (Teilbeträge) von Gebäuden übertragen werden sollen und mit der tatsächlichen Bauausführung innerhalb der Frist von zwölf Monaten begonnen worden ist. Auf welche Wirtschaftsgüter die Rücklagen (die steuerfreien Beträge) übertragen werden können, richtet sich nach den Abs. 3 und 4.*

*(10) Die Rücklagen (steuerfreien Beträge) sind im betreffenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen, wenn sie*

- nicht bis zum Ablauf der Verwendungsfrist (Abs. 9) übertragen worden sind,*

*- nach einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz ganz oder teilweise einer Körperschaft zuzurechnen wären.*

Die oben wiedergegebene Bestimmung des § 7 Abs. 2 KStG 1988 verweist hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft auf die Bestimmungen des EStG 1988, soweit nicht spezielle Bestimmungen des KStG 1988 vorgehen. Die Bestimmung des § 12 EStG 1988 in der im gegenständlichen Veranlagungsjahr 2008 geltenden Fassung schränkt dessen Anwendbarkeit durch die Formulierung (Fettdruck durch die Berufungsbehörde): „**Natürliche Personen können** ...“ auf Steuersubjekte, die natürliche Personen sind, ein, und schließt damit Juristische Personen aus. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber im EStG 1988 neben der Grundsatzbestimmung des § 1 Abs. 1 („Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.“) nur dann ausdrücklich von natürlichen Personen spricht (§ 11 Freibetrag für investierte Gewinne, § 11a Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne), wenn er Begünstigungen nur natürlichen – und nicht auch Juristischen Personen im Wege des § 7 Abs. 2 KStG 1988 zukommen lassen will.

Die Vorläuferbestimmung des § 12 EStG 1972 ist an die Stelle des § 6 Abs. 2 EStG 1967 getreten und hat in abgeänderter Form die zuvor nur in Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungsübung vorgesehene Übertragung von stillen Rücklagen und Ersatzbeschaffungen im Falle des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern durch höhere Gewalt, behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs erstmals in das Gesetz übernommen. Wenngleich die Übertragung von stillen Rücklagen im letzteren Fall bisher sowohl von der Rechtsprechung als auch von der Verwaltung zugelassen wurde, war es doch ein Gebot der Rechtssicherheit und der Rechtsstaatlichkeit dafür eine gesetzliche Deckung zu schaffen (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer § 12 EStG 1972 Tz 1).

Die genannte Begünstigung im EStG 1972 stellte auf die Wirtschaftsgüter ab und war in der Passivform formuliert („Werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert, so können ...“), wodurch sie auch Kapitalgesellschaften zugänglich war. Diese wurde im ab der Veranlagung 1989 geltenden EStG 1988 beibehalten („Wird Anlagevermögen veräußert, so können ...“). Die Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven wurde jedoch verändert (Übertragbarkeit der stillen Reserven bei körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern jeweils nur mehr auf dieselbe Kategorie). Durch das StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde die Übertragungsmöglichkeit ab der Veranlagung 1996 eingeschränkt (stille Reserven aus Teilbetrieben nicht mehr übertragbar, stille Reserven aus Grund und Boden nur mehr auf Grund und Boden, nicht mehr auf Gesellschaftsanteile, stille Beteiligungen und Forderungswertpapiere).

Durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004, wurde die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven auf natürliche Personen („Natürliche Personen können ...“) beschränkt. Diese Neufassung des § 12 trat nach § 124b Z 95 EStG 1988 stichtagsbezogen für stille Reserven, die nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt wurden, in Kraft. Körperschaften können daher nach diesem Stichtag aufgedeckte stille Reserven nicht mehr nach § 12 EStG 1988 (die Ertragsteuer aufschiebend) übertragen. Die stillen Reserven wurden im gegenständlichen Fall durch die Vernichtung der Halle am 26. Oktober 2007 (Buchwertabgang) und der der Bw ebenfalls im Wj. 2007/2008 zugeflossenen Versicherungsvergütung in Höhe des Neuwertes erst nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt.

Mangels Differenzierung der Bestimmung des § 12 gilt der Ausschluss von Körperschaften von dieser steuerlich begünstigenden Aufschiebung der Besteuerung auch für den hier vorliegenden Fall höherer Gewalt iSd § 12 Abs. 5 EStG 1988 (vgl. EStR 2000 RZ 3892a). Die von der Bw unter Hinweis auf Hammerl, in RdW 2004, 302, ins Treffen geführte Rechtsprechung des RFH und des VwGH zum EStG 1967 ist nach Ansicht der Berufungsbehörde für den gegenständlichen Fall nicht mehr relevant. Der Gesetzgeber hat mit § 12 EStG 1972 und § 12 EStG 1988 - wie oben dargestellt - dem Gebot der Rechtsstaatlichkeit und Rechtssicherheit folgend eine von den Verwaltungsbehörden zu beachtende Norm geschaffen und hat deren Geltung durch das StReformG 2005 für Körperschaften auf die Aufdeckung stiller Reserven bis Ende 2004 eingeschränkt.

Auf Grund des auch von der Berufungsbehörde zu beachtenden Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) kann der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

Den von der Bw ins Treffen geführten verfassungsrechtlichen Bedenken mangelnder sachlicher Rechtfertigung der Ungleichbehandlung natürlicher und Juristischer Personen durch § 12 idF StReformG 2005 wird Folgendes entgegnet:

Aus den Gesetzesmaterialien des StReformG 2005 (451 der Beilagen XXII. GP – Regierungsvorlage – Materialien zu Z 4 und Z 23 (§ 12, § 124b Z 95) gehen folgende diesen Bestimmungen zu Grunde liegende Intentionen hervor:

„Die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven (Bildung von Übertragungsrücklagen) soll auf natürliche Personen beschränkt werden. Diese Einschränkung steht im Zusammenhang mit der Herabsetzung des allgemeinen Körperschaftssteuersatzes von 34% auf 25%.

Verfassungsrechtlich erscheint der Ausschluss von Körperschaften vom Instrument des § 12 EStG 1988 unbedenklich, weil die Herabsetzung des Körperschaftssteuersatzes zu einer vergleichsweise wesentlich geringeren Steuerbelastung der Körperschaften führt, die den Ausschluss von Investitionsbegünstigungen als systemkonsequent erscheinen lässt. Überdies

besteht nur bei einem progressiven Steuertarif ein besonderer Bedarf nach einer allfälligen Gewinnglättung durch Inanspruchnahme des § 12 EStG 1988."

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH 20.06.1983, B 33/80, zu § 12 EStG 1972) hat außerdem auch die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften als unbedenklich erachtet

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 5. Oktober 2010