



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch FIDAS Murtal Steuerberatung GmbH, 8740 Zeltweg, Bundesstraße 66, vom 6. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. März 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Den Gegenstand des Unternehmens der Berufungswerberin (Bw.) bildeten die Landwirtschaft und die Forstwirtschaft.

Strittig ist die Frage, ob im Streitjahr die Hälfte der Einkünfte aus der Veräußerung von Kalamitätsholz einer Übertragungsrücklage zugeführt werden kann.

Unstrittig ist die Aufdeckung der stillen Reserven im Streitjahr und deren Höhe.

Für das Jahr 2003 betrug der erklärte Gesamtbetrag der Einkünfte 283.982,62 €. Im Zuge einer auch für das Streitjahr durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde durch den Prüfer die Bildung einer Rücklage gemäß § 12 Abs.7 EStG 1988 in Höhe von 197.631,38 € aufgrund von Waldnutzungen nicht anerkannt. Er begründete die Nichtanerkennung damit, dass Kalamitätsnutzung als übertragbare stille Reserve gelte, die Bildung einer Übertragungsrücklage gem. § 12 Abs. 7 EStG nicht zulässig sei, da sich der Verweis in § 12 Abs. 6 EStG nur auf § 12 Abs. 1 bis 5 EStG, nicht jedoch auf § 12 Abs. 7 EStG beziehe.

Der gewinnerhöhend aufgelöste Betrag errechnete sich folgendermaßen:

Zeitraum	2003
Erlöse Kalamitätsholz (2003)	1.379.495,27 €
- Aufarbeitungskosten	- 596.428,06 €
Zwischensumme	783.067,21 €
davon 50% Bildung der Rücklage	391.533,61 €
Stand Vorjahr	12.197,09 €
Rücklage § 12 EStG	403.730,70 €
davon übertragen	-306.099,32 €
verbleibende Rücklage 2003, laut BP gewinnerhöhend auszubuchen	197.631,38 €

Das Finanzamt folgte bei Erlassung des angefochtenen Bescheides der Ansicht des Prüfers.

Die Bw. beantragte die Anerkennung der Rücklage gem. § 12 Abs. 7 EStG für das Streitjahr und brachte im Wesentlichen vor, die Rücklage sei im Kalenderjahr 2004 vollständig auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen worden. Eine vollständige Übertragung im Kalenderjahr 2003 sei wegen der Aufarbeitung des äußerst schwer zu bringenden Holzes während des gesamten Jahres nicht möglich gewesen.

Insgesamt habe es sich dabei um einen Windwurf in der Größenordnung von zusammen rund 27.300 Festmeter in den Bezirkshauptmannschaften X. und Y. gehandelt.

Der Prüfer habe die Bildung der Rücklage mit der Begründung versagt, dass RZ 3889 der Einkommensteuerrichtlinien die Bildung ausdrücklich versagen würde. Aus Sicht der Gesetzesystematik sei dieser Auslegung klar zu widersprechen. Die Absätze 1 bis 6 regeln die grundsätzliche Möglichkeit einer Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven und regeln die Voraussetzungen, unter welchen bezogen auf die einzelnen Sachverhalte die Übertragung von stillen Reserven auf andere Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens möglich sei. In diesem Rahmen stelle Abs. 6 eine besondere Bestimmung dar, deren Besonderheit darin bestehe, dass in diesem Absatz die Höhe der Verwendung im Sinne des § 12 pauschal mit nur 50% der Einkünfte aus Waldnutzung festgelegt sei.

§ 12 Abs. 6 EStG definiere die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen als stille Reserven, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1-5 EStG **erfüllen**. § 12 Abs. 6 EStG treffe aber keine Regelung bezüglich der Möglichkeit der Bildung einer Rücklage, sofern die Übertragung im selben Jahr nicht möglich sei. In § 12 Abs.7 werde diese Regelung getroffen, wo ganz

allgemein die Bildung einer Rücklage ohne Verweis auf einen einzelnen Tatbestand des § 12 EStG erlaubt werde.

Der Wille des Gesetzgebers sei aus der Entwicklung der Behandlung der stillen Reserven im Einkommensteuergesetz klar wie folgt abzuleiten:

Im EStG 1972 sei die Bestimmung des § 12 an die Stelle des § 6 Abs. 2 EStG 1967 getreten und habe in abgeänderter Form die Übertragung der Rücklage auf Ersatzbeschaffungen im Falle des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern u. a. durch höhere Gewalt übernommen.

Sinn der Bestimmung sei, dass u. a. an sich durch höhere Gewalt bedingte Verkäufe nicht noch zusätzlich durch eine Besteuerung der dadurch aufgedeckten stillen Reserven das Unternehmen belasten.

Die Möglichkeit der Bildung einer Rücklage werde im EStG 1972 im § 12 Abs. 2 geregelt. Dort werde die Möglichkeit der Übertragung im nächsten bzw. im zweitfolgenden Geschäftsjahr definiert. Auch im EStG 1972 finde sich folgende Sonderregelung hinsichtlich der Waldnutzung im Abs. 6:

"Bei Einkünften aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis, Schnee, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) sind die Bestimmungen des Abs. 1 bis 5 sinngemäß anzuwenden."

Das EStG 1972 normiere also durch den Verweis auf die Abs. 1 bis 5 und den darin enthaltenen Abs. 2 eindeutig, dass auch im Falle der Aufdeckung von stillen Reserven durch Waldnutzung infolge höherer Gewalt eine Rücklage möglich ist. Damit werde die bis dahin geübte Verwaltungspraxis und Rechtsprechung gesetzlich normiert und der Wille des Gesetzgebers zum Ausdruck gebracht.

Im Zuge der Einführung des EStG 1988 sei die Bestimmung bezüglich der Möglichkeit einer Rücklagenbildung vom Abs. 2 in Abs. 7 des § 12 EStG gerückt. Abs. 6 definiere weiterhin, dass Waldnutzungen infolge höherer Gewalt die grundsätzlichen Tatbestandsmerkmale des § 12 EStG erfüllen. Dass es der Wille des Gesetzgebers immer gewesen sei, die stillen Reserven aus der Waldnutzung infolge höherer Gewalt einer Rücklage zuführen zu können, beweise, dass durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180 durch die Einführung des zweiten Halbsatzes in § 12 Abs. 7 **klargestellt** worden sei, dass die Hälfte der Einkünfte aus besonderer Waldnutzung einer Übertragungsrücklage gem. § 12 Abs. 8 zugeführt werden können.

Im konkreten Fall bedeute es eine besondere Härte, wenn infolge Windwurfs riesige Mengen (rund 25.000 Festmeter Holz) mit einem Mal zerstört würden. Derartige Mengen könnten von einem Betrieb in der gegenständlichen Größe unmöglich aufgearbeitet und sofort reinvestiert werden.

Eine Auslegung des § 12 EStG im Sinne der RZ 3889 und damit eine Versagung der Bildung einer steuerfreien Rücklage widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, da RZ 3890 der Einkommensteuerrichtlinien unter den dort genannten Voraussetzungen gegen die Übertragung in ein späteres Wirtschaftsjahr keine Bedenken habe.

Eine weitere Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes sei auch darin zu sehen, dass bei einem Gewerbebetrieb im Fall des Ausscheidens von Anlagevermögen infolge höherer Gewalt die Bildung einer Übertragungsrücklage möglich wäre, dagegen die Aufdeckung von stillen Reserven im Zusammenhang mit Wald bzw. Waldnutzung nicht begünstigt wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 12 Abs. 6 EStG 1988** in der für das Streitjahr geltenden Fassung kann die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) gemäß Abs. 1 bis 5 verwendet werden. Abs. 1 bestimmt, dass bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckte stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Veräußerungskosten des im Jahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden können.

Abs. 2 regelt, wie lange veräußerte Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört haben müssen.

Abs. 3 bestimmt, auf welche Wirtschaftsgüter eine Übertragung möglich ist.

Gemäß Abs. 4 gelten die Abs. 1 bis 3 auch, wenn Anlagevermögen u. a. infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, wobei die Fristen des Abs. 2 nicht gelten.

Gemäß Abs. 5 gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten sodann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge.

Abs. 7 ermöglicht die Zuführung aufgedeckter stiller Reserven in eine steuerfreie Rücklage.

Die Bw. vertritt die Ansicht, bei Betrachtung der Bestimmungen des EStG 1967, des EStG 1972 sowie des EStG 1988 einerseits idF. vor BGBI. I Nr.115/2005 und andererseits idF. nach BGBI. I Nr. 115/2005 sei zu erkennen, dass der Gesetzgeber auch im Streitjahr die Zuführung von aus der Nutzung von Kalamitätsholz aufgedeckten stillen Reserven gestattet habe.

Die auf den Einkommensteuerrichtlinien 2000 basierende Auslegung durch das Finanzamt entspreche nicht dem Willen des Gesetzgebers.

Die Parteien des Verfahrens sind darauf hinzuweisen, dass es sich bei den als Auslegungsbehelf dienenden Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle handelt (vgl. VwGH

22.2.2007, 2002/1470140). Daher ist der Hinweis auf die Richtlinien und eine darin enthaltene Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes unbeachtlich.

Die Übertragung stiller Rücklagen ist in EStG 1967, EStG 1972 und EStG 1988 wie folgt geregelt:

▪ **EStG 1967:**

Wie die Bw. richtig ausführt, sieht bereits das EStG 1967 in § 6 Abs. 2 die Übertragung stiller Rücklagen vor. Diese Bestimmung bezieht sich allerdings ausschließlich auf stille Rücklagen, die aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern des **Anlagevermögens** resultieren.

Die Zuführung in eine Übertragungsrücklage wird durch das EStG 1967 nicht geregelt.

▪ **EStG 1972:**

Die Überschrift vor § 12 EStG 1972 lautet: Übertragung stiller Rücklagen .

Das EStG 1972 regelt in § 12 die Übertragung stiller Rücklagen und bestimmt in Abs. 6, dass die **Abs. 1 bis 5** bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt **sinngemäß anzuwenden** sind, wobei 50% dieser Einkünfte als stille Rücklage im Sinne des Abs. 1 gelten.

Abs. 2 sieht unter den darin genannten Voraussetzungen für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, die Zuführung von stillen Rücklagen in eine gesondert auszuweisende Rücklage vor, die, falls sie innerhalb von zwei Wirtschaftsjahren nicht aufgelöst wird, am Schluss des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen ist.

Abs. 3 sieht für § 4 Abs. 3 Gewinnermittler einen Antrag auf Steuerfreiheit der stillen Rücklagen im Jahr der Aufdeckung und deren Verwendungsmöglichkeit entsprechend Abs. 2 vor.

Abs. 4 bestimmt, auf welche Wirtschaftsgüter die Rücklage übertragen werden kann.

Abs. 5 regelt, welche Beträge als Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Falle der Übertragung von Rücklagen gelten.

▪ **EStG 1988:**

Durch das EStG 1988 erhält § 12 folgende Überschrift:

Übertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklage und steuerfreier Betrag.

Abs. 6 bestimmt, dass die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt **gemäß Abs. 1 bis 5 verwendet werden kann**.

Die Möglichkeit, nicht übertragene stille Reserven einer steuerfreien Rücklage zuzuführen, ist in Abs. 7 geregelt.

Nach den EB zu § 12 des EStG 1988 weist diese Bestimmung gegenüber § 12 EStG außer sprachlichen Verbesserungen und geänderten Absatzbezeichnungen folgende Änderungen auf:

Einheitliche Behaltfrist von 10 Jahren...

Übertragungsmöglichkeit von stillen Reserven aus körperlichen Wirtschaftsgütern auf körperliche Wirtschaftsgüter, von stillen Reserven aus unkörperlichen Wirtschaftsgütern auf unkörperliche Wirtschaftsgüter....

Im Hinblick auf die Möglichkeit, stille Rücklagen einer steuerfreien offenen Rücklage zuzuweisen, ist die Überschrift des § 12 um die Übertragungsrücklage ergänzt worden.

Der Zeitraum für die bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage wird von 2 auf 4 Wirtschaftsjahre verlängert.....

Bei Gegenüberstellung der Bestimmungen des EStG 1972 und des EStG 1988 ist zu erkennen, dass im **EStG 1972** § 12 Abs. 6 bestimmt, dass 50 % der Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen als stille Rücklage **gelten**.

§ 12 Abs. **EStG 1988** regelt dagegen, dass die Hälfte der Einkünfte aus Kalamitätsnutzung gemäß Abs. 1 bis 5 **verwendet werden kann**.

Vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl. I. Nr. 180/2004) hat der Gesetzgeber im EStG 1988 die Zuführung dieser Einkünfte in eine Übertragungsrücklage daher nicht geregelt.

Durch das **Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004** wird § 12 EStG 1988 neu gefasst und ist gemäß § 124b Z 95 auf stille Reserven anzuwenden, die aufgrund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden. § 12 Abs.7 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 57/2004 bestimmt, dass die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzung infolge höherer Gewalt gemäß Abs.1 bis 6 verwendet werden kann.

Das **AbgÄndGesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004** ändert Abs. 7 des § 12 dahingehend, dass die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gemäß Abs. 1 bis 6 verwendet werden **oder nach Abs. 8 einer Übertragungsrücklage (einem steuerfreien Betrag) zugeführt werden kann**.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄndGesetz 2004 führen aus, die Änderung stelle klar, dass die Hälfte der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen auch einer Übertragungsrücklage gemäß Abs. 8 zugeführt werden kann.

Gemäß § 124b Z 117 ist § 12 Abs. 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 180/2004 auf stille Reserven anzuwenden, die auf Grund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass jede Gesetzesauslegung mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen hat. Bei der Auslegung des Gesetzestextes kommt den Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zu. Sie sind nur dann zur Auslegung heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln Anlass gibt (vgl. VwGH v.28. 6. 2006, 2002/13/0156).

Erfolgt eine Regelung zur "Klarstellung" der Rechtslage, so ist sie dennoch nicht schon vor ihrem Inkrafttreten anzuwenden, wenn diese ausdrücklich für einen späteren Zeitpunkt normiert ist. Es ist dem Gesetzgeber wohl nicht zu unterstellen, dass er eine von vornherein unrichtige Auslegung bis zu dem von der Erlassung der Norm in der Zukunft liegenden Zeitpunkt gebilligt hat und erst dann das Gesetz richtig angewendet wissen will (vgl. VwGH v. 25. 2. 1994, 93/12/0203).

Da das Gesetz die Anwendung der durch AbgÄndGesetz 2004 geänderten Bestimmung ausdrücklich (erst) auf stille Reserven vorsieht, die auf Grund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden, entspricht eine Anwendung dieser Bestimmung auf stille Reserven, die auf Grund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern vor diesem Zeitpunkt aufgedeckt werden, nicht der Gesetzeslage.

Dass der Grund für die Einkünfte aus der Kalamitätsnutzung in einer Naturkatastrophe liegt, wurde durch den Gesetzgeber dadurch berücksichtigt, dass er die Hälfte der Einkünfte, die aus der Nutzung von Kalamitätsholz resultieren, gemäß Abs. 1 bis 5 verwenden ließ, obwohl es sich nur bei **stehendem Holz** um **Anlagevermögen** handelt.

Es ist zwar deutlich zu erkennen, dass der Windwurf im Jahr 2003 für die Bw. eine hohe wirtschaftliche Belastung dargestellt hat und die Übertragung der Einkünfte aus der Kalamitätsnutzung im Jahr 2003 nicht möglich war. Der Gesetzgeber hat in § 12 EStG 1988 idF vor dem AbgÄndGesetz 2004 allerdings eine weiter gehende Berücksichtigung einer Naturkatastrophe bei **Ermittlung der Einkünfte** aus der Holznutzung nicht vorgesehen.

Zum Einwand der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes durch die Bestimmungen des § 12 EStG 1988 in der für die Veranlagung der Körperschaftsteuer 2003 geltenden Fassung ist darauf hinzuweisen, dass die Prüfung der Verfassungskonformität von Gesetzen gemäß Art. 140 B-VG dem Verfassungsgerichtshof obliegt.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Graz, am 25. April 2008