



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch DANUBIA – Treuhand Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 187 BAO für die Jahre 1993 und 1994 entschieden:

Der Berufung betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 187 BAO für das Jahr 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die festgestellten Einkünfte sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 187 BAO für das Jahr 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb ein Sägewerk unter der protokollierten Firma K. S. und ermittelte den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden gemäß § 187 BAO gesondert festgestellt.

Beim Bw. fand im Jahre 1996 eine die Jahre 1992 bis 1994 umfassende Betriebsprüfung statt, welche lt. Tz 18 des BP-Berichtes für das am 19. Mai 1990 mit Ausnahme des Hobelwerkes und des Bürohauses durch Brand vernichtete Sägewerk eine Betriebsaufgabe zum 31.12.1993 annahm.

Die Betriebsprüfung begründete die Annahme der Betriebsaufgabe zum 31.12.1993 "einerseits mit dem Verkauf der beim Brand nicht zerstörten Hobelmaschine im März 1993, andererseits mit dem Bau der "Lagerhalle Neu" im November/Dezember 1993". Ab dem Kalenderjahr 1994 ging die BP von einer bloßen Nutzungsüberlassung von Gebäuden aus.

Im Jahr 1990 wäre - laut Ausführungen der BP - von der Bw. aufgrund der Zahlungen sowie Forderungen gegen die N. Versicherung eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 in Höhe von S 15.500.000,00 eingestellt worden. Insoweit im Jahre 1993 in Höhe von S 8.602.972,00 eine bestimmungsgemäße Verwendung der 1990 gebildeten Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG 1988 durch Übertragung auf die Bewertungsreserve in Höhe der Herstellungskosten der Lagerhalle neu erfolgt sei, wäre diese von der BP durch Auflösung der Bewertungsreserve rückgängig gemacht worden. Die Auflösung im Betrag von S 8.400.920,00 erfolge laut BP nach der Verwaltungspraxis zum laufenden Gewinn (Abschn. 96 Abs. 4 EStR). Aufgrund der im dritten Jahr der Rücklagenlaufzeit von der Betriebsprüfung angenommenen Betriebsaufgabe komme es zu einer Zuschlagserhöhung im Betrag von S 1.290.446,00 (15 %), da die Rücklagenauflösung der Verwaltungspraxis folgend als Akt der laufenden Gewinnermittlung gesehen werde.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurden die gemeinen Werte der anlässlich der Aufgabe ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter ermittelt, und dem Aufgabegewinn gem. § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zugrundegelegt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit S 18.724.325,00 ermittelt, der darin enthaltene Aufgabegewinn betrug S 2.403.362,00.

Aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Betriebsaufgabe zum 31.12.1993 wurden von dieser die im Jahr 1994 erklärten gesondert festzustellenden Einkünfte gem. § 187 BAO mit Null angesetzt.

Das Finanzamt nahm mit Bescheiden vom 25. November 1996 die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 187 BAO für die Jahre 1993 und 1994 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Bescheide.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 187 BAO für die Jahre 1993 und 1993 mit Schriftsatz vom 20. Dezember 1996 Berufung ein. Diese Berufung richte sich **erstens** – unter der Annahme einer Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 – gegen die Zurechnung der “Auflösung” der Bewertungsreserve gemäß § 12 EStG zum 31. Dezember 1993 in Höhe von S 8.400.920,00 zum laufenden Gewinn und wird wie folgt begründet:

Im Jahr 1990 sei eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG in Höhe von S 15.500.000,00 infolge Freiwerdens von stillen Reserven anlässlich des Brandes im Sägewerk der Firma K. S. (höhere Gewalt) im Mai 1990 gebildet worden. Im Jahr 1992 sei diese Übertragungsrücklage durch Übertrag auf Bewertungsreserve in Höhe von S 6.270,00 (Anschaffungskosten einer Motorsense) bestimmungsgemäß verwendet worden, sodass die Übertragungsrücklage 1990 zum 1.1.1993 mit 15.493.730,00 ausgewiesen sei. Im Laufe des Jahres 1993 sei eine bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage 1990 durch die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das Gebäude Objekt III, Gebäude Objekt II und für einen Pkw in Höhe von S 8.602.972.000,00 erfolgt.

Die Verwendung der Übertragungsrücklage 1990 sei wie im Jahre 1992 (S 6.270,00) nicht durch Kürzung der handelsrechtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten 1993 erfolgt, sondern durch Übertrag auf die Position “Bewertungsreserve gemäß § 12 EStG”. Die Position “Bewertungsreserve gemäß § 12 EStG” stelle handelsrechtlich eine offene Rücklage dar - Darstellung der im Anlagevermögen vorhandenen un versteuerten stillen Reserven im Sinne des Rechnungslegungsgesetzes (RLG) - , stelle aber in steuerlicher Hinsicht lediglich eine Berichtigungspost zum Anlagevermögen (Kürzung der Buchwerte) dar. Lediglich von den um die Bewertungsreseve gekürzten steuerlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten habe daher ein IFB 1993 geltend gemacht werden können. Der nicht bis zum 31. Dezember 1993 bestimmungsgemäß verwendete Teil der Übertragungsrücklage 1990 in Höhe von S 6.980.798,00 sei infolge Ablauf der 3-Jahresfrist gewinnerhöhend aufgelöst worden. So sei die Übertragungsrücklage 1990 in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 mit Null ausgewiesen.

Die “Bewertungsreserve gem. § 12 EStG” sei durch Übertrag von der Übertragungsrücklage 1990 im Jahre 1992 in Höhe von S 6.270,00 und im Jahre 1993 in Höhe von S 8.602.972,00 (passivische Darstellung der Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Zugänge im Sachanlagevermögen in den Jahren 1992 und 1993) gebildet worden. Die Auflösung der Bewertungsreserve im Jahre 1993 in Höhe von S 208.322,00 erfolge analog zu den

Abschreibungen von den vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten 1992 bzw. 1993, und stelle lediglich eine Korrekturpost zu den handelsrechtlichen Abschreibungen auf das Anlagevermögen in Höhe von S 425.193,00 dar. Die steuerlichen Abschreibungen (aufwandswirksam) würden daher lediglich S 216.871,00 betragen. Aus diesem Grund gebe es auch keinen Zuschlag. Durch die Nichtanerkennung der Afa 1993 für das Objekt III (S 183.353,00) entfalle auch die Auflösung der Bewertungsreserve in gleiche Höhe. Es verbleibe somit eine Auflösung von S 24.969,00 bzw. ein Bilanzwert zum 31. Dezember 1993 in Höhe von S 8.584.273,00. Für den angenommenen Fall einer Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 würde sich laut den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. ein Aufgabegewinn – unter Berücksichtigung der Bewertungsreserve zum 31. Dezember 1993 von S 8.584.273,00 – von S 10.983.246 ergeben. Die in Tz 15 des BP-Berichtes dargestellte Erfolgsänderung bei den Werkzeugen (Kürzung des laufenden Gewinnes) in Höhe von S 4.389,00 entfalle, da es sich bei dieser Position um einen Vorgang – bei einer angenommenen Betriebsaufgabe – des Aufgabegewinnes handle.

Da es sich bei der Bewertungsreserve um keine steuerliche Rücklage, sondern um eine Korrekturpost zum Anlagevermögen handle, ergebe sich auch nicht die Frage eines Zuschlages im Sinne des § 12 (8) EStG. Im übrigen sei im Bescheid laut BP die Zurechnung in Höhe von S 1.290.446,00 auch unter der unrichtigen Annahme der Auflösung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG zu Unrecht erfolgt, da laut Gesetz der Zuschlag bei der Auflösung einer Rücklage gemäß § 12 EStG entfalle, wenn eine Betriebsaufgabe vorliege (vgl. § 12 (8) letzter Satz EStG). Der laufende Gewinn im Sinne der Berufung des Bw. – unter Annahme einer Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 - betrage S 7.228.075,00, und bedeute bei einem gewerbesteuerlichen Verlustvortrag von S 11.027.609,00 einen Entfall der Gewerbesteuer.

Im **zweiten** Punkt der Berufung bekämpft der steuerliche Vertreter der Bw. prinzipiell die Zugrundelegung der Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993.

Wenn nämlich die Betriebsprüfung den Zeitpunkt 31. Dezember 1993 im wesentlichen damit begründe, dass der Sägewerksbetrieb tatsächlich nicht mehr wiederaufgenommen worden sei, dass die beim Brand nicht zerstörte Hobelmaschine im März 1993 verkauft worden sei, dass die Lagerhalle "neu" im November/Dezember 1993 erbaut worden sei und dass ab 1994 bis laufend eine bloße Nutzungsüberlassung gegeben sei, dann beurteile sie den Sachverhalt in den Jahren 1993 und 1994 vom gegenwärtigen Standpunkt (also noch 2 – 3 Jahre später) aus und berücksichtige nicht die Verhältnisse zu den Bilanzstichtagen im Prüfungszeitraum.

Der Bw. bestreite, dass der Betrieb zum 31. Dezember 1993 endgültig aufgegeben worden sei und führe dazu folgende Tatsachen an. Die N. Versicherung habe im Jahr 1993 für die durch

Brand zerstörten Baulichkeiten S 2.393.000,00 und für die zerstörten Maschinen und Betriebsausstattung S 9.978.550,00 insgesamt somit S 12.371.550,00 geleistet. Weiters seien S 6.252.777,00 Versicherungsvergütungen zugesagt worden, "wenn die Baulichkeiten in Höhe von 8,5 bis 9,0 Mill. S wiedererrichtet würden bzw. wurden weitere S 6.496.450,00 Versicherungsvergütung zugesagt, wenn für die Investition der technischen Ausstattung Investitionen in dieser Höhe getätigt würden." Da zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses 1990 seitens des Bw. die feste Absicht bestanden habe, eine neue Produktionshalle wieder zu errichten, sei die für die Wiedererrichtung zugesagte Versicherungsvergütung als Forderung an die N. Versicherung aktiviert worden. Ausbezahlt sei dieser Betrag erst im Jahre 1994 worden, also nach Erbringung des Nachweises über die Wiedererrichtung (Fertigstellungskosten 1994: S 318.680,95). Die Abwicklung des Schadensfalles "Brand vom Mai 1990" hinsichtlich der Gebäude sei somit erst im Laufe des Jahres 1994 erfolgt, d.h. ein Nachweis einer Investitionssumme für Gebäude von mindestens S 8,5 Mill und Zahlung der zugesagten Versicherungssumme.

Hingegen habe aus Vorsichtsgründen (Vollkaufmann) eine Forderung an die N. Versicherung für noch offene Versicherungsvergütungen betreffend technische Ausstattung nicht aktiviert werden können, da zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch keine Entscheidung getroffen gewesen sei, welche Art der Produktion wieder aufgenommen werden solle bzw. wie hoch die Investitionen seien. Die Firma K. S. habe neben einem Gewerbeschein für den Betrieb eines Sägewerkes auch einen Gewerbeschein für eine Erzeugung von Kisten, verleimten Holzteilen und Schalungstafeln gehabt. Es habe schon in früheren Jahren in geringem Ausmaß eine Kisten- und Schaltafelproduktion gegeben. Es habe auf jeden Fall die Absicht bestanden, eine Produktion von Holzprodukten aufzunehmen, weshalb auch eine laufende Beobachtung des Marktes im In- und Ausland erfolgt sei, um eine wirtschaftlich richtige Entscheidung zu treffen.

Aus diesem Grund habe man im Oktober 1993 bei der N. Versicherung um eine Verlängerung der Investitionsfrist bis zum 31. Dezember 1994 angesucht und sei diese auch bewilligt worden.

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweise weiters darauf, dass die Entscheidung über den Zeitpunkt der Wiederaufnahme der Produktion, aufgrund von Studium und beruflichen Aktivitäten des Sohnes des Bw. – der damit für die Entscheidung über die zukünftige Gestaltung der Firma K. S. wichtige Entscheidungskriterien gesammelt habe – erschwert worden sei. Am 31. Dezember 1993 habe jedenfalls noch die feste Absicht bestanden eine Holzproduktion wieder aufzunehmen. Da das Bauvolumen (8,5 bis 9,00 Mill. S Investitionssumme) seitens der Versicherungsgesellschaft vorgegeben gewesen sei, sei die

Halle so gebaut worden, dass neben einer Produktionsstätte auch eine Fremdvermietung möglich gewesen sei. Am 22. Dezember 1994 sei es zum abschließenden Gespräch bei der N. Versicherung gekommen und da eine Verlängerung der Investitionsfrist nicht mehr möglich gewesen sei, habe der Bw. auf den offenen Vergütungsanspruch von S 6,5 Mio verzichtet, da die Entscheidung für die Investition einer technischen Einrichtung noch nicht getroffen gewesen sei. Ein Marktanalyse habe ergeben, dass die geplante Produktion von Holzprodukten durch die erstarkte Konkurrenz aus Tschechien und Deutschland wirtschaftlich problematisch geworden sei. Mit der Zahlung eines Betrages von S 450.000,00 habe die Versicherung den Schadensfall abgeschlossen.

Der Betrieb der Einzelfirma "K. S." sei mit Wirkung vom 31. Dezember 1994 in die S. Gesellschaft eingebracht worden. Praktisch habe nach der Zerstörung des Sägewerks durch den Brand im Mai 1990 ein Ruhen bzw. eine Stilllegung des Betriebes vorgelegen. Das Ruhen bzw. die Stilllegung des Betriebes sei lediglich nur eine vorübergehende Einstellung des Betriebes in der Absicht, ihn zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufzunehmen und stelle keine Betriebsaufgabe dar. Die Wirtschaftsgüter behielten ihren Status als Betriebsvermögen, wodurch keine Realisierung der stillen Reserven eintrete.

Die Rechtsprechung stelle besonders darauf ab, ob die Verwirklichung der Absicht, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes und in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, nach den äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich sei. Grundsätzlich begründe nur ein aktives Handeln einen Gewerbebetrieb. Liege aber bereits ein Gewerbebetrieb vor, so könne im Rahmen dieses Betriebes auch ein passives Verhalten zur gewerblichen Tätigkeit führen. Auf Grund der Subsidiaritätsklausel in § 27 (3), § 28 (4) und § 29 (1 und 3) würden Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebes anfielen. Wenn § 12 EStG für einen laufenden Betrieb eine Frist von 3 Jahren zur Verwendung der freigelegten stillen Reserven auf Neuanschaffungen von Sachanlagen zulasse, so müsse doch für den Wiederaufbau eines durch Brand (höhere Gewalt) zerstörten Betriebes eine angemessen längere Frist zur Reinvestition bzw. zur Entscheidung für eine Betriebsaufgabe gelten. In der Literatur werde für eine Stilllegung (ohne Betriebsaufgabe) ein Zeitraum von 3 – 5 Jahren angegeben (vgl. Kofler: Handbuch der Betriebsaufgabe, S 37 ff).

In den Jahren des Ruhens bzw. der Stilllegung des durch Brand zerstörten Sägewerksbetriebes hätten lediglich Hilfsgeschäfte zur Abwicklung des zerstörten Sägewerksbetriebes stattgefunden, da bei Wiedererrichtung eines neuen Betriebes die alten

noch vorhandenen Anlagen nicht mehr gebraucht worden wären. Es ergebe sich daher folgendes Bild (in 1000 S):

	1991	1992	1993	1994
Löhne	266	134	81	14
Gehälter	183	202	210	110
Instandhaltung von Gebäuden und Grundstückseinrichtungen	384	80	33	488
Forderungsverluste				10
Erlöse (ohne Mieten)	1.428	312	129	44
Erlöse aus Anlagenverkäufen	615	89	465	43
Abstandszahlungen der Versicherung für den Brand				450
Zahlung der Versicherung für den Wiederaufbau Gebäude				6.253

	1991	1992	1993	1994
Investitionen:				
Objekt III			8.281	319
Objekt II			431	
Straßenasphaltierung				368
Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen per 31.12.	228	81	104	127
Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und Leistungen per 31.12.	-120	-66	-4.674	-1.528

Die oben angeführten Zahlen der Jahre 1991 bis 1994 würden deutlich zeigen, dass die Stilllegung des zerstörten Betriebes bis zur Einbringung in die Gesellschaft m.b.H. am 31. Dezember 1994 nicht vollständig abgeschlossen gewesen sei. Die von der Betriebsprüfung unterstellte Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 sei eine willkürliche Annahme, da sie "nach äußerlich erkennbaren Umständen" keinesfalls wahrscheinlich gewesen sei. In den Jahren 1991 bis 1994 – bis zur Einbringung des Betriebes in die S. Gesellschaft m.b.H. – wäre der Sägewerksbetrieb durch Brand stillgelegt, aber nicht endgültig aufgegeben gewesen. Es habe stets die Absicht bestanden eine holzverarbeitende Produktion wieder aufzunehmen. Schließlich sei seit 100 Jahren das Sägewerk im Besitz der Familie S. Der Sohn des Bw. habe eine einschlägige Fachausbildung – HTL für Holzverarbeitung – erhalten und habe seit 1985 den Betrieb geführt. Es sollte nach einem Wiederaufbau einer Holzproduktion eine Existenzgrundlage für den Sohn des Bw. geschaffen werden. Erst im Dezember 1994 sei der Brandschaden vom Mai 1990 endgültig mit einer Restzahlung von S 450.000,00 abgeschlossen worden.

Die neue Halle sei so konzipiert, dass sowohl Eigenproduktion als auch Fremdvermietung möglich sei. Nach der Subsidiaritätsklausel stellten die Mieterlöse in der Zeit des Ruhens bzw. Stilllegung des Gewerbebetriebes daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Der Verkauf der Hobelmaschine im März 1993 sei eine logische Folge im Rahmen der Stilllegung des alten Sägewerksbetriebes. Bei jeder Art einer Wiederaufnahme eines Produktionsbetriebes hätte die alte Hobelmaschine nicht wieder verwendet werden können.

Der Zeitpunkt des Verkaufes der Hobelmaschine sei vom Markt her (Finden eines Käufers) bestimmt worden. Hingegen habe die Trennbandsäge erst im Laufe des Jahres 1994 verkauft werden können, da sie zur Abwicklung von Kundenaufträgen bis dahin noch benötigt worden sei. Im übrigen würden auch bei Betrieben, die keine großen Schadensfälle erleiden, alte Maschinen durch neue, leistungsfähigere ersetzt. Ein Indiz für eine Betriebsaufgabe sei jedenfalls im Verkauf alter Maschinen – gerade im Gefolge eines Schadensfalles – entgegen der Annahme der Bp. bzw. des Finanzamtes nicht gegeben.

Dass die neue Halle im Prüfungszeitpunkt lediglich zu einem Drittel in Benützung gewesen sei, habe nach Meinung des steuerlichen Vertreters des Bw. für die Beurteilung einer Betriebsaufgabe überhaupt keine Bedeutung, sondern werde vom Markt bestimmt. Dass die Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 als willkürlich bezeichnet werden müsse, gehe schon daraus hervor, dass die Betriebsprüfung für das Jahr 1994 Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 (2) EStG in Höhe von S 432.777,00 festgestellt habe.

In der **Stellungnahme des Betriebsprüfers** vom 19. Februar 1997 zur Berufung des Bw. hält dieser fest, dass die BP bei der Darstellung und Berechnung ihrer Feststellungen im Bericht von den erklärten Bilanzansätzen auszugehen habe. Somit wäre die sich aus der bestimmungsgemäßen Verwendung der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG zum 31. Dezember 1993 ergebende Bilanzposition "Bewertungsreserve gem. § 12 EStG" verkürzt um die 1993 geltend gemachte Abschreibung im Betrag von S 8.400.920,00 aufzulösen gewesen (siehe Tz 18 Pkt. 1 des Berichtes). Ebenso wäre die von der Betriebsprüfung nicht anerkannte Abschreibung 1993 für das Objekt III in Höhe von S 153.805,56 und für die Tore in Höhe von S 29.548,50 ausgehend von den erklärten Bilanzansätzen rückgängig gemacht worden (siehe Tz 13 und 14 des Berichtes). Die Ausbuchung des BU (offensichtlich gemeint Buchwert) der Motorsense zum 31. Dezember 1993 im Betrag von S 4.389,00 stelle lediglich die Gegenpost im Zusammenhang mit der erfolgsneutralen Auflösung der hierfür aus 1992 vorhandenen Bewertungsreserve dar (siehe Tz 15 des Berichtes). Die bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG zum 31. Dezember 1993 wäre vom Berufungswerber durch Umbuchung dieser auf die Bilanzposition Bewertungsreserve gem. § 12 EStG durchgeführt worden. Die Nachversteuerung der Rücklage gem. § 12 EStG anlässlich der von der Betriebsprüfung angenommenen Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 wäre durch Auflösung der Bilanzposition "Bewertungsreserve gem. § 12 EStG" bewirkt worden. Dabei erhöhe der nachzuversteuernde Betrag nach herrschender Lehre und Rechtsmeinung (Abschn. 96 Abs. 4 EStR 1984) den laufenden Gewinn (siehe Tz 18 Pkt. 1 des Berichtes). Da die Betriebsprüfung der Verwaltungspraxis folgend die Rücklagenauflösung als

Akt der laufenden Gewinnermittlung gesehen habe und die Betriebsaufgabe von der Betriebsprüfung im 3. Jahr der Rücklagenlaufzeit angenommen worden sei, komme es zu einer Zuschlagserhöhung von S 1.290.446,00 (15% der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG in Höhe von S 8.602.972,00, siehe dazu Tz 18 Pkte. 1. + 3. des Berichtes).

Im Zusammenhang mit Pkt. 2 der Berufung verweise die Betriebsprüfung auf Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes. Aufgrund des Brandes im Mai 1990 und der Tatsache, dass weder der ursprüngliche Sägewerksbetrieb noch eine andere Produktion wieder aufgenommen worden seien, wäre von der Betriebsprüfung zu entscheiden gewesen, zu welchem Zeitpunkt die Betriebsaufgabe anzunehmen sei. Nach den der Betriebsprüfung im Prüfungsverfahren durch den Berufungswerber gemachten Angaben habe nach der Zerstörung des Sägewerkes durch den Brand die Absicht bestanden den Sägewerksbetrieb oder eine andere holzverarbeitende Produktion wieder aufzunehmen. Somit liege auch nach Ansicht der Betriebsprüfung zunächst ein ruhender Betrieb vor.

Mit der Errichtung der Lagerhalle neu im November/Dezember 1993 (Zeitraum mehr als 3 Jahre), dem Verkauf der Hobelmaschine und der Vermietung lediglich eines Drittels der Lagerhalle neu ab dem Kalenderjahr 1994 an die die Halle errichtende Baufirma wären aus Sicht der Betriebsprüfung die nach außen erkennbaren Umständen gegeben gewesen, wonach der Betrieb in vergleichbarer Form nicht mehr aufgenommen hätte werden können. Dies ergebe sich insbesondere auch aufgrund der baulichen Beschaffenheit der Lagerhalle.

In seiner **Gegenäußerung** vom 18. April 1997 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führt der steuerliche Vertreter des Bw. aus, der Betriebsprüfer gehe in seiner Stellungnahme überhaupt nicht auf seine ausführlichen Begründungen ein, nämlich dass es sich bei der Bewertungsreserve gem § 12 EStG in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 nicht nur (?) um eine steuerliche Rücklage – wie z.B. die Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG oder die Investitionsrücklage gemäß § 9 EStG – handle, die bei einer Veräußerung "aufzulösen" und der sich daraus ergebende Gewinn dem laufenden Gewinn zuzurechnen sei, sondern nur eine handelsrechtliche Rücklage, die durch die passivische Darstellung die Höhe der gemäß § 12 (8) EStG übertragenen stillen Reserven zeige. Die Bewertungsreserve gemäß § 12 EStG sei – so wie die Bewertungsreserven aus anderen einkommensteuerlichen Bestimmungen, wie z.B. stille Reserven aus vorzeitigen Abschreibungen bzw. aus der Abschreibung von geringwertigen Vermögensgegenständen – lediglich eine Korrekturpost zu den entsprechenden Anlagenvermögensgegenständen. Aus diesem Grunde seien die "Bewertungsreserven" analog zur Nutzungsdauer des zugehörigen Anlagegutes jährlich aufzulösen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. habe in der Berufung darauf hingewiesen, dass nur die um die Bewertungsreserven (stillen Rücklagen) gekürzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gelten würden (§ 12 (5) EStG). Aus diesem Grunde habe im Jahr 1993 bei Anlagenzugängen von S 8.928.259,00 lediglich von Anlagenzugängen in Höhe von S 325.287,00 ein Investitionsfreibetrag 1993 geltend gemacht werden können.

Der Betriebsprüfer stelle fest, dass die Betriebsprüfung von den "erklärten Bilanzansätzen" auszugehen habe und meine damit den Ansatz der "Bewertungsreserve" als Passivpost. Die Firma "K. S." habe als Einzelfirma in ihren Bilanzen freiwillig die stillen Reserven im Anlagevermögen als "Bewertungsreserve" dargestellt. Sie hätte – wie üblicherweise bei Einzelfirmen und Personengesellschaften – den gemäß § 12 (8) EStG bestimmungsgemäß verwendeten Teil der Übertragungsrücklage (1992: S 6.270,00, 1993: S 8.602.972,00) direkt auf die Anlagegüter übertragen können, wodurch deren Buchwerte um diese Beträge gekürzt worden wären. In diesem Fall wäre es nach Ansicht des Bw. zu keiner Bildung einer "Bewertungsreserve" gekommen. Die steuerliche und handelsrechtliche Jahres-Afa wäre nur von den gekürzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten möglich gewesen, andererseits hätte es keine jährliche Auflösung der Bewertungsreserve gegeben. Eine Gewinnrealisierung der stillen Reserven in den Anlagegütern hätte erst bei einer Veräußerung des Anlagegutes (=laufender Gewinn) bzw. bei einer Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (=Veräußerungsgewinn) stattgefunden. Aus diesen Gründen werde wiederum festgestellt, dass die Ausführungen des Betriebsprüfer betreffend die "Auflösung" der Bewertungsreserve gemäß § 12 EStG als laufender Gewinn ins Leere gingen.

Aus den schon angeführten Gründen seien auch die Ausführungen des Betriebsprüfers betreffend der steuerlichen Auswirkungen der nicht anerkannten Abschreibungen 1993 (S 183.359,06), und der Ausbuchung des Buchwertes der Motorsense (S 9.389,00 – richtig wohl: S 4.389,00) nicht zielführend. Dass der Betriebsprüfer nach den Ausführungen in der Berufungsschrift, dass selbst bei einer "unterstellten" Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 und einer "unterstellten" gewinnerhöhenden Auflösung einer Rücklage gemäß § 12 EStG (es könne sich nur um eine Übertragungsrücklage handeln, die aber im konkreten Fall nicht mehr bestehe) ein Zuschlag entfalle, weil laut Gesetz (§ 12 (8) EStG) bei einer Betriebsaufgabe der Zuschlag entfalle, in seiner Stellungnahme immer noch auf einem Zuschlag beharre, sei für den Bw. unverständlich.

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweist zur von der BP zum 31. Dezember 1993 angenommenen Betriebsaufgabe darauf, dass der Betriebsprüfer auch in diesem Punkt nicht zu den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung Stellung nehme, sondern der Prüfer wiederhole lediglich zwei Argumente des Betriebsprüfungsberichtes, die nach Ansicht der

Betriebsprüfung die nach außen erkennbaren Zustände ergeben sollten, wonach der Betrieb in vergleichbarer Form nicht mehr aufgenommen werden könne. Die von der Betriebsprüfung angeführten Sachverhaltsdarstellungen seien zur Begründung einer Betriebsaufgabe der Firma K. S. nicht typisch, angeführt seien der Verkauf der Hobelmaschine im Jahr 1993 und die geringe Ausnutzung der neuen Halle. Es sei nicht zu verstehen, warum der Verkauf einer Maschine im Zuge der Abwicklung eines Großschadens unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse ein Indiz für eine Betriebsaufgabe sein solle. Im übrigen werde auf die Ausführungen in der Berufung vom 20. Dezember 1996, Seite 9 verwiesen.

Ebenso unverständlich sei, warum eine geringe Auslastung der neuen Halle als Begründung für eine Betriebsaufgabe dienen solle. Die neue Halle sei sowohl aus steuerlichen Gründen (möglichst hohe Verwendung der bestehenden un versteuerten Übertragungsrücklage) als auch aus wirtschaftlichen Gründen (Inanspruchnahme der zugesagten Versicherungsvergütungen von S 6,3 Mio, wenn Baulichkeiten in Höhe von S 8,5 bis S 9,00 Mio wieder errichtet würden) mit Herstellungskosten im Ausmaß von S 8,6 Mio errichtet worden. Neben der geplanten Errichtung eines neuen holzverarbeitenden Betriebes habe man mit der Vermietung der verbleibenden Raumkapazität an Fremdfirmen gerechnet. Dass letztlich die Errichtung eines eigenen Produktionsbetriebes aus rein wirtschaftlichen Gründen unterblieben sei und eine Vermietung an Fremdfirmen äußerst schwierig sei – es bestehe eine Überangebot an leerstehenden Hallen – führe zur geringen Auslastung der neuen Halle. Dieser wirtschaftliche Tatbestand könne nicht als steuerliches Indiz für eine Betriebsaufgabe gesehen werden, sondern sei ein typisches Erscheinungsbild der bestehenden Marktverhältnisse. Im übrigen sei die Aufnahme eines eigenen Betriebes bei entsprechender Verbesserung der Marktverhältnisse in der Holzbranche wahrscheinlich. Die bauliche Beschaffenheit der neuen Halle sei jedenfalls für eine Aufnahme eines eigenen Betriebes nicht hinderlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

A) Am 19. Mai 1990 wurde das gesamte Sägewerk der Firma K. S. mit Ausnahme des Hobelwerks und des Bürohauses durch Brand vernichtet (s. Jahresabschluss 1990 der Firma K. S., S 7 u. Berufung vom 20. Dezember 1996 S 4). Nach der Zerstörung durch den Brand lag ein Ruhen bzw. eine Stilllegung des Betriebes vor (s. Berufung des Bw. S 6).

B) Die N. Versicherung leistete im Jahre 1990 für die zerstörten Baulichkeiten S 2.393.000,00 und für die zerstörten Maschinen und Betriebsausstattung S 9.978.550,00, insgesamt somit S 12.371.550. Weiters wurden weitere S 6.252.777,00 Versicherungsvergütungen zugesagt, wenn die Baulichkeiten in Höhe von 8,5 bis 9 Millionen S wiedererrichtet werden sowie weitere S 6.496.450,00 Versicherungsvergütung zugesagt, wenn für die technische Ausstattung Investitionen in dieser Höhe getätigt werden (s. Arbeitsbogen GBP S 79 – 83 u. Berufung vom 20. Dezember 1996 S 4 – 5). Im Schreiben vom 28. August 1991 an die Bw. betreffend Feuerschaden vom 19. Mai 1990 führt die N. Versicherung (s. Arbeitsbogen GBP S 85) wie folgt aus: "Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 20. 8. 1991 teilen wir Ihnen mit, dass bei Wiederherstellung der erwähnten Halle mit einem Wert von rd. S 8,5 bis 9 Millionen der noch offene Differenzbetrag für die seinerzeit vom Schaden betroffenen Gebäude in der Höhe von S 6.252.777,-- zur Auszahlung gelangt. Wir ersuchen Sie, uns vor Baubeginn einen Bauplan zur Verfügung zu stellen."

C) In der Bilanz 1990 wurde eine Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG 1988 in Höhe von S 15.500.000,00 eingestellt, und resultiert diese aus dem Freiwerden von stillen Reserven nach dem Abgang körperlicher und unkörperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens infolge höherer Gewalt (Brand). Diese Rücklage setzt sich zusammen aus für Anlagevermögen ausbezahlte Schadensvergütungen und der unter D angeführten Forderung in Höhe von S 6.252.777,00, abzüglich der Buchwerte der durch den Brand abgegangenen Anlagegüter (s. Jahresabschluss der Firma K. S., S 7).

D) Der Bw. weist in seinem Jahresabschluss 1990 unter "Sonstige Forderungen" eine Restforderung gegen die N. Versicherung Wien aus Feuerschaden vom 19. Mai 1990 in Höhe von S 6.252.777,00 aus, die bei Wiedererrichtung der Baulichkeiten fällig wird (s. Jahresabschluss 1990 der Firma K. S., S 5). Hingegen wird im Jahresabschluss 1990 **keine Forderung betreffend technische Investitionen** – in der möglichen Höhe von S 6.496.450,00 – ausgewiesen.

E) Im schon angeführten Schriftsatz vom 28. August 1991 der N. Versicherung an den Bw (s. Arbeitsbogen GBP S 85) wird betreffend des offenen Betrages für technische Investitionen

ausgeführt: "Hinsichtlich des offenen Betrages für die technische Betriebseinrichtung von S 6.496.450, -- ist eine **Umverteilung auf die Gebäudeentschädigung** bedingungsgemäß leider nicht möglich."

F) Im Jahr 1992 wurde von der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG 1988 aus dem Jahr 1990 ein Betrag von S 6.270,00 (Anschaffungskosten einer Motorsense) durch Übertrag auf Bewertungsreserve bestimmungsgemäß verwendet (s. Jahresabschluss 1992 der Firma K. S. S 4).

G) Im November 1993 wurde mit dem Bau der **Lagerhalle** Neu Objekt III begonnen (s. Berufung des Bw. vom 20. Dezember 1996, S 5 u. Jahresabschluss der Firma K. S. S 1).

H) Im Jahr 1993 wurde von der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG 1988 aus dem Jahr 1990 ein Betrag von S 8.602.972,00 (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das Gebäude Objekt III (=Lagerhalle Neu), Gebäude Objekt II und für einen PKW) durch Übertrag auf Bewertungsreserve bestimmungsgemäß verwendet (s. Jahresabschluss 1993 der Firma K. S. S 5).

I) Die von der Gesamtzuweisung an die Rücklage gem. § 12 EStG 1988 im Jahre 1990 in Höhe von S 15.500.000,00 noch verbleibenden S 6.890.758,00 wurden infolge des Ablaufes der 3 Jahresfrist im Jahre 1993 gewinnwirksam aufgelöst (s. Jahresabschluss 1993 der Firma K. S. S 5). Die gewinnwirksame Auflösung der Übertragungsrücklage im Jahre 1993 im Betrag von S 6.890.758,00 betrifft vor allem den Teil der Rücklage, der aus Schadenszahlungen der N. Versicherung für technische Investitionen herrührt, denn vorher wurde von der Übertragungsrücklage ein Betrag von S 8.602.972,00 - wesentlich durch die Übertragung auf Bewertungsreserve in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für die Errichtung der Lagerhalle Objekt III – bestimmungsgemäß verwendet.

J) Der Prüfer hält im Arbeitsbogen S 20 fest, dass zum Zeitpunkt des Hallenbaues die Wiedererrichtung des Sägewerks nicht mehr im Gespräch gewesen sei, denn es gab Probleme mit Schwingungen in anliegenden Häusern, und hätte es gewerbebehördliche Auflagen gegeben. Dies geht auch aus einem Schreiben des Bw. an die N. Versicherung vom 26. November 1994 betreffend "Technische Betriebseinrichtung" (s. Arbeitsbogen der GBP S 90) hervor:

"Wachsende Probleme mit Anrainern haben uns sukzessive zu dem Entscheid geführt, **das Sägewerk nach der Brandkatastrophe nicht mehr aufzubauen.**"

K) Verkauf der Hobelmaschine: Die durch den Brand nicht zerstörte Hobelmaschine wurde im Jahr 1993 an die Firma R. um S 400.000,00 netto verkauft (s. Arbeitsbogen der GBP S 59).

2.) Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Strittig ist einerseits die Frage, ob der nach einem Brand ruhende Betrieb zum 31. Dezember 1993 aufgegeben wurde (Ansicht der Betriebsprüfung) oder weiter ein ruhender Betrieb ohne Betriebsaufgabe vorliegt (Ansicht des Bw.), und weiters wenn von einer Betriebsaufgabe ausgegangen wird, wie diesfalls die Auflösung der Bewertungsreserve gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 zu erfolgen hat.

A.) § 24 Abs. 1 EStG 1988 lautet wie folgt:

“(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).“

Eine Aufgabe des Betriebes liegt immer dann vor, wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt (VwGH 19.9.1995, 91/14/0222).

Keine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn ein Betrieb bloß ruhend ist. Von einem ruhenden Betrieb ist zu sprechen, wenn ein Betrieb vorübergehend in der Absicht eingestellt wird, ihn wieder aufzunehmen (zB Saisonbetrieb, aber auch Krankheit des Betriebsinhabers; Beschädigung bzw. Zerstörung – auch – wesentlicher Betriebsgrundlagen, BFH 17.10.91, IV R 97/89). Es muß nach den nach außen erkennbaren Umständen wahrscheinlich sein, dass **der Betrieb in vergleichbarer Form** und in einem überschaubaren Zeitraum **wieder aufgenommen wird** (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 24 Tz 15).

Eine Betriebsunterbrechung ist damit keine Betriebsaufgabe. Eine Betriebsunterbrechung (=Ruhens des Betriebes) liegt aber nur dann vor, wenn die werbende Tätigkeit zwar eingestellt ist, aber objektiv erkennbar beabsichtigt ist, den Betrieb innerhalb eines relativ kurzen **Zeitraumes in ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, sodass der stillgelegte mit dem wiederaufgenommenen Betrieb ident ist** (VwGH 18.12.1997, 96/15/0140, Doralt, EStG (4), § 24 Tz 150).

Dass der Bw. die Aufgabe des Sägewerksbetriebes schon nach dem Brand ernsthaft in Erwägung gezogen hat, ist daraus ersichtlich, dass die – unter der Bedingung der Wiederaufnahme des Sägewerksbetriebes (Tätigung von entsprechenden Investitionen) -

schlagend werdende Forderung für technische Ausstattung gegen die N. Versicherung in Höhe von S 6.496.450,00 im Jahresabschluss 1990 nicht aktiviert wurde. Auch deuten die Ausführungen der N. Versicherung im Schreiben an den Bw. vom 28. August 1991, wonach "hinsichtlich des offenen Betrages für die technische Betriebseinrichtung von S 6. 496.450,00 eine Umverteilung auf die Gebäudeentschädigung bedingungsgemäß leider nicht möglich ist", in diese Richtung.

Weiters führt der Bw. im Schreiben vom 26. November **1994** an die Versicherung aus, "wachsende Probleme mit Anrainern haben uns sukzessive zu dem Entscheid geführt, das Sägewerk nach der Brandkatastrophe nicht mehr aufzubauen." Auch der Prüfer hält im Arbeitsbogen S 20 fest, dass zum Zeitpunkt des Hallenbaues die Wiedererrichtung des Sägewerks nicht mehr im Gespräch gewesen sei, denn es habe Probleme mit Schwingungen in anliegenden Häusern gegeben, und es hätte gewerbebehördliche Auflagen gegeben. Auch wenn die Ausführungen des Bw. in einem Schreiben vom November 1994 gemacht wurden, ist davon auszugehen, dass die Probleme mit den Anrainern aus der Zeit des aktiven Betriebes des Sägewerks herrühren, und nicht während der Zeit des ruhenden Betriebes entstanden sind. Dies ist ein Indiz dafür, dass an eine Wiedererrichtung eines Sägewerks nicht gedacht war.

Wesentlich für die Annahme einer Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 sind aber auch folgende Punkte:

- Die von der Gesamtzuweisung an die § 12 Rücklage im Jahre 1990 in Höhe von S 15.500.000,00 noch verbleibenden S 6.890,758,00 wurden vom Bw. selbst infolge des Ablaufes der 3 Jahresfrist im Jahre 1993 gewinnwirksam aufgelöst (s. Jahresabschluss 1993 der Firma K. S. S 5, sowie Gewerbesteuererklärung 1993). Die gewinnwirksame Auflösung der Übertragungsrücklage im Jahre 1993 im Betrag von S 6.890.758,00 betrifft vor allem den Teil der Rücklage, der aus Schadenszahlungen der N. Versicherung für technische Investitionen herrührt. Die **gewinnwirksame Auflösung der Rücklage im Jahr 1993** spricht eindeutig dagegen, dass eine Entscheidung betreffend die Tötigung von Investitionen erst im Jahr 1994 getroffen wurde. Dem kann auch nicht mit dem Argument begegnet werden, die Bilanz wäre erst im Oktober 1994 erstellt worden, denn um eine gewinnwirksame Auflösung der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG 1988 aus dem Jahre 1990 zu verhindern, hätte bis zum Ablauf des Jahres 1993 in technische Betriebsausstattung eines Sägewerkes investiert werden müssen.

- Die von der N. Versicherung als Ersatz für den Brandschaden "Sägewerk" ausbezahlten Mittel wurden vom Bw. für die **Errichtung einer "Lagerhalle Neu Objekt III"** und für "Lagerhalle Neu (Tore)" verwendet, und **nicht für die Errichtung eines Sägewerkes** (s.

Jahresabschluss 1993 der Firma K. S., S 1). Dies belegen auch die Ausführungen des Bw. in seinem Schriftsatz vom 18. April 1997, wonach die bauliche Beschaffenheit der neuen Halle jedenfalls für eine Aufnahme eines eigenen Betriebes nicht hinderlich sei. Wenn der Bw. mit diesen Ausführungen den Anmerkungen der BP in ihrer Stellungnahme zur Berufung, wonach der Betrieb in vergleichbarer Form nicht mehr aufgenommen werden könne und sich dies insbesondere auch aufgrund der baulichen Beschaffenheit der Lagerhalle ergebe, entgegentritt, ist damit für ihn nichts zu gewinnen, denn der Bw. schliesst zwar damit nicht aus, dass in der Halle ein Sägewerksbetrieb eingerichtet werden könnte, tatsächlich eingerichtet wurde er aber nicht, denn gebaut wurde auch nach den Ausführungen des Bw. eine Lagerhalle. Dass es nicht zur Einrichtung eines Sägewerksbetriebes komme würde und nur eine Lagerhalle entstehen sollte, war schon 1993 klar und ist aus dem Verzicht auf die Investition in technische Betriebseinrichtung **im Jahre 1993** und der damit verbundenen Auflösung der § 12 Rücklage zu erklären. **Tatsächlich wurde damit aber eine Entscheidung gegen die Aufnahme einer mit der vor dem Brand identen Tätigkeit getroffen.** Der Beginn der Errichtung der "Lagerhalle neu Objekt III" – und damit der Verzicht auf die Errichtung eines neuen Sägewerks – erfolgte im November 1993. Dass auch nach Ansicht des Bw. kein Sägewerk mehr errichtet wurde, geht aus dem schon erwähnten Schreiben des Bw. an die N. Versicherung vom 26. November 1994 hervor: "Wachsende Probleme mit Anrainern haben uns sukzessive zu dem Entscheid geführt, **das Sägewerk nach der Brandkatastrophe nicht mehr aufzubauen.**"

- Im Zusammenhang mit dem Bau der "Lagerhalle neu" kann es allerdings nicht als unschlüssig angesehen werden, wenn die Betriebsprüfung den Verkauf der funktionstüchtigen Hobelmaschine im Jahr 1993, also vor Baubeginn der "Lagerhalle neu" als weiteres Indiz für eine Betriebsaufgabe angesehen hat. Denn die Unbrauchbarkeit der Hobelmaschine für den "Betrieb" einer Lagerhalle ist evident. Daher gehen auch die Ausführungen des Bw. betreffend die Unbrauchbarkeit der alten Hobelmaschine für ein neues Sägewerk ins Leere, denn ein solches Sägewerk ist nach dem oben angeführten nicht errichtet worden, und war mit dem Verzicht auf technische Investitionen im Jahre 1993 mit der Folge der gewinnwirksamen Auflösung der restlichen Rücklage gem. § 12 EStG 1988 nicht mehr beabsichtigt. Wenn der Bw. weiters darauf verweist, dass auch bei Betrieben, die keine großen Schadensfälle erleiden, alte Maschinen durch neue ersetzt würden, ist ihm zu entgegnen, dass im gegenständlichen Fall keine neuen leistungsfähigeren Maschinen angeschafft wurden.

Der Bw. führt in seiner Berufung das – in der Folge bewilligte - Ansuchen um Verlängerung der Investitionsfrist bis zum 31. Dezemeber 1994 bei der N. Versicherung (siehe dazu

Arbeitsbogen der GBP S. 86 u. 88) als Beweis dafür an, dass am 31. Dezember 1993 jedenfalls noch die feste Absicht bestand, eine Holzproduktion wieder aufzunehmen.

Dass dabei noch an eine Wiedererrichtung des Sägewerk gedacht war, kann deshalb ausgeschlossen werden, da

1. im Jahr 1993 keine Investitionen betreffend technische Betriebseinrichtung getätigt wurden und die Übertragungsrücklage in Höhe von ca. 7 Mio zum 31. Dezember 1993 gewinnwirksam vom Bw. selbst aufgelöst wurde. Eine Entscheidung zur Anschaffung von technischen Investitionsgütern im Jahre **1994 steht** im Zusammenhang mit der Entscheidung zur Nichttätigung von Investitionen in technische Betriebsausstattung für einen Sägewerksbetrieb und der damit verbundenen Auflösung der § 12 Rücklage mit Zuschlag im Jahr **1993, jedenfalls im Widerspruch.**

2. die Entscheidung zum Bau der Lagerhalle neu schon gefallen war (Baubeginn November 1993).

Daher lag der Zweck des Ansuchens zur Verlängerung der Investitionsfrist bis in das Jahr 1994 in der Verlängerung der Gebäudeoption.

Wenn der Bw. in seiner Berufung ausführt, es habe "am 31. Dezember 1993 jedenfalls noch die feste Absicht bestanden eine Holzproduktion wieder aufzunehmen", ist darauf zu verweisen, dass eine Betriebsunterbrechung (=Ruhens des Betriebes) nur dann vorliegt, wenn die werbende Tätigkeit zwar eingestellt ist, aber objektiv erkennbar beabsichtigt ist, den Betrieb innerhalb eines relativ kurzen **Zeitraumes in ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, sodass der stillgelegte mit dem wiederaufgenommenen Betrieb ident ist** (VwGH 18.12.1997, 96/15/0140, Doralt, EStG (4), § 24 Tz 150). Die in der Literatur angeführten Voraussetzungen für das Vorliegen eines ruhenden Betriebes sind mit der Behauptung der Absicht der Wiederaufnahme einer Holzproduktion insofern nicht erfüllt, als mit der Versicherungsvergütung kein Sägewerk, sondern eine Lagerhalle errichtet wurde und die Entscheidung dafür vor dem 31. Dezember 1993 gefallen ist (Baubeginn November 1993).

Wenn der Bw. aber darauf verweist, dass die BP die Betriebsaufgabe u.a. auch damit begründet habe, dass "der Betrieb tatsächlich nicht wiederaufgenommen wurde" bzw. ab 1994 bis heute eine bloße Nutzungsüberlassung vorliege, ist festzuhalten, dass Feststellungen über Entwicklungen nach dem angenommenen Stichtag für die Betriebsaufgabe, hier der 31. Dezember 1993, nicht zur Begründung dieser herangezogen werden können. Aus den oben angeführten Gründen vermag dies aber nichts an der Richtigkeit der Annahme des Vorliegens der Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 zu ändern.

Dem Hinweis des Bw. darauf, dass die Abwicklung des Brandfalles erst im Laufe des Jahres 1994 erfolgte, ist zu entgegnen, dass dies die Abrechnung mit der Versicherung betraf, und da aus oben angeführten Argumenten ersichtlich wird, dass die Entscheidung gegen die Wiederaufnahme des Betriebes gefallen war, ist daraus für die Frage des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe nichts zu gewinnen. Denn wenn der Bw. in seiner Berufung weiter ausführt, er habe in einer Besprechung mit der N. Versicherung am 22. Dezember 1994 auf den offenen Vergütungsanspruch von S 6,5 Mio verzichtet, "da die Entscheidung für die Investition einer technischen Einrichtung noch nicht getroffen war" und für diesen Verzicht eine Zahlung von S 450.000,00 bekommen habe, ist darauf hinzuweisen, dass diese Handlungen zwar im Jahre 1994 liegen, aber eine folgerichtige Vorgangsweise zur Entscheidung aus dem Jahre 1993 darstellen, nämlich keine Investitionen in technische Betriebsausrüstung zu tätigen und daher die für solche Investitionen noch bereitstehende Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 gewinnwirksam aufzulösen.

Wenn der Bw. weiters die Hilfsgeschäfte zur Abwicklung des zerstörten Sägewerks anführt und weiters darauf verweist, die angeführten Zahlen der Jahre 1991 bis 1994 betreffend Aufwendungen, Investitionen, Forderungen aus Warenlieferung und Verbindlichkeiten aus Warenlieferung zeigten deutlich, dass die Stilllegung des zerstörten Betriebes bis zur Einbringung in die Gesellschaft m. b. H. am 31. Dezember 1994 nicht vollständig abgeschlossen gewesen sei, ist Folgendes anzumerken: Es kann nur solange vom Ruhen eines Gewerbebetriebes ausgegangen werden, als mit der Wiederaufnahme eines identen Betriebes gerechnet werden kann, und nicht solange noch Hilfsgeschäfte für den durch Brand zerstörten Betrieb abgewickelt werden.

Auch wenn in der Berufung darauf hingewiesen wird, die Halle sei so konzipiert, dass sowohl Eigenproduktion als auch Fremdvermietung möglich sei, ist der Bw. darauf zu verweisen, dass im Jahre 1993 die Entscheidung zum Bau einer Lagerhalle gefallen ist (Baubeginn November 1993) und auch eine Entscheidung gegen die Investitionen in technische Betriebsausrüstung eines Sägewerkes.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher von einer Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 aus.

B) § 12 Abs. 7 und 8 EStG 1988 in der für 1993 geltenden Fassung lauten auszugsweise wie folgt:

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

(8) **Die Rücklage** (der steuerfreie Betrag) **kann** in den folgenden drei Wirtschaftsjahren nach den vorstehenden Bestimmungen **auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten** im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz von Anlagevermögen **übertragen werden**. ...

Rücklagen (steuerfreie Beträge) oder Teile der Rücklagen oder steuerfreien Beträge, die nicht bis zum Ablauf des der Bildung folgenden dritten Wirtschaftsjahres übertragen wurden, sind im dritten Wirtschaftsjahr nach Bildung der Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Der gewinnerhöhend aufzulösende Betrag erhöht sich um einen Zuschlag von 15 %. Der Zuschlag entfällt bei der gewinnerhöhenden Auflösung anlässlich der Betriebsaufgabe, der entgeltlichen Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles sowie anlässlich der Einbringung in eine Körperschaft.”

Wenn die Betriebsprüfung in Tz 18 Pkt 1 “Bewertungsreserve gem. § 12 EStG 1988” ausführt, anlässlich der durch die BP angenommenen Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 werde die **bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG** durch Auflösung der Bewertungsreserve rückgängig gemacht, ist erstens festzustellen, dass die Betriebsprüfung von einer bestimmungsgemäßen Verwendung der Übertragungsrücklage ausgeht – die Übertragungsrücklage wurde gem. § 12 Abs. 8 EStG 1988 auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz übertragen – und zweitens darauf zu verweisen, dass von der BP keinerlei Grund genannt wird, warum die bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage durch Auflösung der Bewertungsreserve rückgängig gemacht wird. Eine Bestimmung, wonach bei Betriebsaufgabe “die bestimmungsgemäße Verwendung der Übertragungsrücklage gem. § 12 EStG durch Auflösung der Bewertungsreserve rückgängig” zu machen sei, ist dem EStG 1988 nicht zu entnehmen. Dass die BP aber von der Auflösung einer **Übertragungsrücklage** ausgeht, verdeutlicht der Hinweis darauf, die Auflösung im Betrag von S 8.400.920,00 erfolge nach der Verwaltungspraxis zum laufenden Gewinn und auf Abschnitt 96 Abs. 4 EStR 1984, in dem es heißt: “(4) Sind im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes **Rücklagen** i.S. des § 4 Abs. 7 sowie der §§ 9, 11 und **12** nachzuversteuern, so erhöhen die nachzuversteuernden Beträge den laufenden und nicht den Veräußerungsgewinn (VwGH 19.2.85, 84/14/89). ...”

Wenn man hingegen der BP folgend davon ausgeht, dass die 1993 angeschafften Wirtschaftsgüter sich im Betriebsvermögen befinden, wie aus Tz 13, 14 und 15 des Betriebsprüfungsberichtes ersichtlich ist, und weiters keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass auf diese Wirtschaftsgüter Rücklagen nicht übertragen werden können, ist der Meinung

des steuerlichen Vertreters des Bw., es liege eine bestimmungsgemäße Verwendung einer Übertragungsrücklage gem. § 12 Abs. 8 EStG vor, zuzustimmen. Es macht dabei keinen Unterschied, ob die Rücklage gem. § 12 EStG 1988 auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten derart übertragen wird, dass diese gekürzt werden oder eine Bewertungsreserve eingestellt wird, denn das steuerliche Ergebnis ist dasselbe. Im einen Fall wird von den gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Abschreibung berechnet, im anderen werden die von den ungekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechneten Abschreibungen um die anteilige gewinnwirksame Auflösung der Bewertungsreserve gekürzt.

Der Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. kann daher gefolgt werden, wenn er anführt, dass es sich bei der Bewertungsreserve in **steuerlicher** Hinsicht lediglich um eine Berichtigungspost zum Anlagevermögen und um **keine Rücklage** handelt.

Daher stellt sich im gegenständlichen Fall auch die Frage eines Zuschlages gem. § 12 Abs. 8 EStG 1988 nicht.

Die Bewertungsreserve ist nunmehr mit den Buchwerten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäude Objekt III, des Gebäudes Objekt II und des PKW abzüglich der bereits durchgeführten Abschreibungen) zu saldieren. Die stillen Reserven sind dann im Rahmen des Aufgabegewinnes zu erfassen.

Denn nach Saldierung mit der Bewertungsreserve sind die Buchwerte der angeschafften Wirtschaftsgüter Null. Der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter, die 1993 angeschafft wurden, ist im Rahmen der Betriebsaufgabe mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Afa anzunehmen. Wenn nun vom gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter der Buchwert von Null abgezogen wird, ergibt sich ein Aufgabegewinn in Höhe der Bewertungsreserve, wie dies auch vom steuerlichen Vertreter des Bw. dargestellt wurde.

Diese angeführte Vorgangsweise wurde von der Betriebsprüfung bei der Erfassung der stillen Reserven des Wirtschaftsgutes Motorsense gewählt. Die Auflösung der Bewertungsreserve der Motorsense in Höhe von 5.016,00 (1992: 6.270,00 – Auflösung 1992: 0,00 – Auflösung 1993: 1.254,00) erfolgte im laufenden Gewinn, auch der Buchwert der Motorsense wurde - wie in **Tz 15** des BP-Berichtes ersichtlich - aufwandswirksam ausgebucht, und ist damit im laufenden Gewinn betreffend die Motorsense Gewinnneutralität gegeben, was auch von der Betriebsprüfung angemerkt wird. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die stillen Reserven der Motorsense **schon von der Betriebsprüfung** im Aufgabegewinn erfasst wurden, siehe Berechnung des Aufgabegewinnes bei gemeinen Werte "Werkzeuge" und bei Buchwerten ebenfalls "Werkzeuge" (BP-Bericht Tz 18 Pkt. 4).

Berechnung des Aufgabegewinnes zum 31. Dezember 1993 laut UFS:

Aufgabegewinn laut BP vor Freibetrag	2.503.362,00
+ Bildung der Bewertungsreserve 1993	8.602.972,00
- Auflösung Bewertungsreserve Objekt II 1993	-2.115,00
- Auflösung Bewertungsreserve PKW (VW)	-21.600,00
Aufgabegewinn vor Freibetrag	11.082.619,00
- Freibetrag	100.000,00
Steuerpflichtiger Aufgabegewinn laut UFS	10.982.619,00

Berechnung des laufenden steuerlichen Gewinnes laut UFS:

Gewinn laut Steuerbilanz	5.461.150,30
Gebäude laut BP Tz 13	744.778,06
Maschinen laut BP Tz 14	-561.424,00
Auflösung Bewertungsreserve neutral	-183.354,00
Werkzeuge laut BP Tz 15	-4.389,00
Bewertungsreserve Werkzeuge (Motorsense)	+5.016,00
Beteiligungen laut BP Tz 16	-11.971,00
Investitionsrücklage 1993 laut BP Tz 18	733.700,00
Zurechnungen laut Erklärung	1.045.196,00
Gewinn laufend laut UFS	7.228.702,30

Die im Kalenderjahr 1993 erzielten Einkünfte werden gem. § 187 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	18.211.321,00
In den Einkünften sind enthalten:	
Halbsatzeinkünfte (§ 37 (1) EStG 1988)	10.982.619,00

Im Hinblick auf die vorhandenen Gewerbesteuerfehlbeträge entfällt für das Jahr 1993 die Gewerbesteuer.

Wien, 15. Dezember 2003