



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bfadr, vertreten durch Josef Schaufler, Wirtschaftstreuhänder, 6020 Innsbruck, Wilhelm Greil Straße 21/III, vom 17. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 21. April 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin beantragte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 die im Gewinn enthaltenen stillen Reserven in Höhe von 741.199,21 € gemäß § 206 BAO von der Besteuerung auszunehmen. Die stillen Reserven sind die Differenz zwischen der erhaltenen Versicherungsentschädigung für das durch einen Brand zerstörte Sachanlagevermögen und der betreffenden Restbuchwerte der ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 21. April 2005 hat das Finanzamt Landeck Reute der Berufungsführerin Einkommensteuer vorgeschrieben. Das Finanzamt hat die durch den Brand aufgedeckten stillen Reserven besteuert.

In der Berufung vom 13. Mai 2005 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 21. April 2005 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Bei Maßnahmen im Sinne des § 206 BAO handelt es sich um solche, die bereits vor Festsetzung der Abgabe zu treffen sind, die also dazu führen, dass die Abgabe von vornherein nicht oder nur zum Teil festgesetzt wird. § 206 BAO gestattet weiter die Abstandnahme von

der Festsetzung bestimmter Abgaben, soweit sie von den Folgen des Notstandes betroffen sind. Auch das Anliegen von nach allgemeinen Merkmalen umschriebenen Fällen – im besonderen die Leistungsfähigkeit beeinträchtigenden – Verhältnissen soll anspruchsmindernd gerecht werden. Es ist also Sinn und Zweck des Gesetzes und vom Gesetzgeber gewollt, die stillen Reserven nicht wieder im Wege der Veranlagung zum Gutteil weg zu besteuern. Die erhaltene Versicherungsvergütung kann deshalb nicht hinderlich für die Anwendung des § 206 BAd sein. Würde diese zur Beurteilung herangezogen werden, so wäre mE § 206 nicht notwendig bzw überflüssig. Im Gegenstandsfall ist zweifelsohne zufolge des Brandes ein Notstandsfall gegeben. Der Brand ereignete sich kurz vor Beginn der Wintersaison. Auch war die bisherige kleine Wohnung durch den Brand völlig zerstört. Eine Wiederaufnahme der bisherigen betrieblichen Tätigkeit war vorerst ausgeschlossen.

Aus diesen Gründen gestattet das Gesetz die Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung. Im Gefolge bietet das Ermessen im Sinne von § 20 BAO die Möglichkeit für den festzulegenden Abgabenverzicht.

Es darf festgehalten werden, dass mE die Behörde einen ESt-Bescheid für das Jahr 2003 erst nach Erledigung der Berufung gem. § 206 BAO hätte erlassen können. Daher ist der ESt-Bescheid zu Unrecht ergangen und wäre daher aufzuheben.

Im Zuge der Abgabenerklärung 2003 wurden unter Pkt. 8 mit der Kennzahl 375 ua Anbringen geltend gemacht, dass ua ein Antrag gem. § 206 BAO gestellt worden ist und im Gewinn "aufgedeckte stille Reserven" enthalten sind, die auszuscheiden wären. Auch wurde eine eigene Darstellung über das steuerliche Einkommen beigelegt.

Im ESt-Bescheid für das Jahr 2003 wurden letztlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 531.587,69 angesetzt. Die begehrte Berücksichtigung der materiellen – Steuerfreiheit wurde nicht anerkannt.

Auch findet sich im Bescheid keine Begründung für die Abweichung gegenüber der Steuererklärung.

Für die Anerkennung der Steuerfreiheit und somit Ausscheiden aus dem Gewinn ist folgendes zu bedenken bzw. zu beachten: Beim Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt liegt keine Veräußerung vor und eine Ersatzleistung kann nicht wie ein Veräußerungsentgelt behandelt werden – Fehlen eines Dritten.

Der Nachweis für das Vorliegen höherer Gewalt liegt zweifelsfrei vor, um eine Ausnahme von der grundsätzlich geltenden Gewinnverwirklichung begehren zu können. Dass eine Versicherungsgesellschaft höhere Gewalt iS der Versicherungsbedingungen anerkennt, ist für die steuerliche Beurteilung nicht rechtsverbindlich.

Nach Ansicht der Behörde müssten auch im Falle von Versicherungsleistungen bei Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt zur vollen Steuerpflicht führen. In Fällen dieser Art würde aber die Auflösung stiller Reserven für den Steuerpflichtigen eine unbillige u. erhebliche Härte bedeuten. Deshalb übernahm der VwGH unter ausdrücklichem Verweis auf die deutsche Regelung folgendes: "Da nun bei solchen durch höhere Gewalt veranlassten Vorgängen ein Gewinn nach der für die Auslegung dieses Begriffes im Bereich des Steuerrechtes maßgebenden Verkehrsauffassung wirtschaftlich betrachtet nicht realisiert ist, entspreche diese Regelung dem Buchführungsgrundsatz, dass nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen" – VwGH vom 24.11.1976, ZI. 1255, 1362/76 sowie vom 30.11.56, ZI. 608/64.

„Werden nicht mehr benötigte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert, um mit dem Erlös Neuinvestitionen vorzunehmen, kommt es zur Auflösung stiller Reserven, wenn der Buchwert des veräußerten Wirtschaftsgutes unter dem Verkaufswert liegt. Der Erlös aus der Veräußerung kann daher nicht in seiner vollen Höhe zur Anschaffung eines neuen

Wirtschaftsgutes verwendet werden, weil der auf die stillen Reserven entfallende Teil um die durch die Veräußerung ausgelöste Ertragsteuerbelastung gekürzt wird. Die daraus resultierenden Probleme wurden früh erkannt: Ein Betriebsgebäude brannte ab, die Versicherungsentschädigung war höher als der Buchwert des Gebäudes. In Höhe der Differenz musste die Versicherungsentschädigung zunächst versteuert werden, für die Neuerrichtung des Gebäudes reichte daher die Versicherungsentschädigung nicht aus. Der RFH entschied in diesem Fall, dass stille Reserven; die ohne den Willen des Stpfli realisiert werden, auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden können (RStBI 1930, 313).

Die heute geltende Regelung (§12) erfasst sowohl den von der Judikatur entwickelten Grundsatz der Nichtrealisierung stiller Reserven bei Ausscheiden von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aus dem Betriebsvermögen infolge höherer Gewalt als auch die Übertragung stiller Reserven als investitionsfördernde Maßnahme.“

Aus "Das Steuerrecht -Band 1 8. Auflage von Doralt-Ruppe, Wien 2003"

Diese Rechtsmeinung wird bereits von Dr. Christoph Ritz, BMF/Sektion IV in einer Abhandlung in der ÖStZ 5/76 zum Begriff der höheren Gewalt im § 12 (1) EStG 72 vertreten.

Es wird deshalb der Antrag gestellt, den Gewinn, wie in der Steuererklärung unter Beachtung der Kennzahl 375 aufgeführt – stille Reserven aus Brandschaden (höhere - Gewalt) – mit € 209.611,52 festzustellen. Die Einkommensteuer beträgt daher € 0,00.“

In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 14. April 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen ergänzend vor:

„Wie aus der Begründung zum Bescheid vom 21.4.2005, womit das Ersuchen um Abstandnahme von einer Abgabenfestsetzung gem. § 206 BAO abgewiesen wurde, hervorgeht, hat das Finanzamt das Vorliegen eines Notstandes im Sinne von § 206 lit. a BAO deshalb verneint, weil „ein eingetreterner Schadensfall von Versicherungen (in ihrem Fall von der Feuerversicherung) gedeckt“ wurde. Nach Auffassung der Abgabepflichtigen blieben bei dieser Meinungsbildung folgende Umstände unberücksichtigt:

Durch das Schadenfeuer vom 16.12.2003 wurde mit dem SB-Restaurant der Teil des Betriebes zerstört, in dem bis dahin rund zwei Drittel des Gesamtumsatzes erzielt wurden. Die Abgabepflichtige sah auch unter Einsatz der ihr zustehenden Versicherungsleistung keine Möglichkeit, das zerstörte SB-Restaurant in zeitgemäßer Form und Ausstattung, neu aufzubauen zumal hiefür mit einer die Versicherungsleistung übersteigenden Investitionssumme zu rechnen gewesen wäre. Sie entschloss sich daher erzwungenermaßen um eine zusätzliche Verschuldung zu vermeiden, die Brandspuren so gut als möglich zu beseitigen und den Betrieb in stark reduziertem Umfang dh ohne SB-Restaurant weiterzuführen. Damit trat für sie als Folge des oa Feuerschadens eine Umsatzminderung auf rd. ein Drittel ein. Diese Betriebseinschränkung / Umsatzeinbuße stellt sich für die Abgabepflichtige als Notstand dar, weil sie in Anbetracht dieser Veränderung der betrieblichen Einnahmensituation nicht mehr in der Lage gewesen wäre, den Schuldendienst für die aus dem früheren Gesamtbetrieb stammenden Verbindlichkeiten zu bestreiten, was zu einer Insolvenzgefahr und damit zum Verlust der gesamten betrieblichen Existenz geführt hätte. Dieser Gefahr wurde dadurch begegnet, dass die nach (eingeschränkter) Schadensbehebung noch verfügbaren Mittel aus der Versicherungsleistung zum Schuldenabbau eingesetzt wurden, um zu einem unter den durch die Brandkatastrophe geänderten Verhältnissen noch tragbaren Schuldenstand zu gelangen. Wenn es nunmehr zu einer Besteuerung dieser Versicherungsleistung käme, ergäbe sich für die Abgabepflichtige neuerlich eine Notsituation, weil die zu Abgabenleistung nach Meinung lt. ESt-Bescheid heranzuziehenden Mittel der Schadensabgeltung wie oben dargestellt bereits zur Existenzsicherung eingesetzt wurden und daher nicht mehr verfügbar sind.“

Im Schriftsatz vom 5. Mai 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„In der Eingabe vom 11.4.2006 wurde ergänzend zur Berufung gegen den ESt-Bescheid 2003 darauf hingewiesen, das durch das Schadensfeuer vom 16.12.2003 für die Abgabepflichtige ein wirtschaftlicher Notstand verursacht wurde, der in erster Linie durch einen markanten Umsatzeinbruch infolge Stilllegung (Ausfall) des SB-Restaurants ins Auge springt. Dabei fällt sicherlich im Zusammenhang mit der beantragten Abgabenbemessung für 2003 auch ins Gewicht, dass diese Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Lage nicht nur auf kurze Zeit wirkt und dementsprechend durch einmalige Versicherungsleistungen als ausgeglichen angesehen werden kann, sondern Langzeitfolgen nach sich zieht. Schon ein Vergleich der aus dem Betriebsgeschehen erwirtschafteten liquiden Mittel der Jahre 2003 und 2004 zeigt, in welchen Ausmaß die die katastrophalen Folgen des Schadenfeuers fortwirken:

	2003	2004
<i>Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit</i>	<i>-46,1</i>	<i>+52,9</i>
<i>Versicherungsleistungen (Sonst. betriebl. Erträge)</i>	<i>-33,6</i>	<i>-122,5</i>
<i>AfA</i>	<i>+67,9</i>	<i>+37,6</i>
<i>Liquide Mittel</i>	<i>-11,8</i>	<i>-32,0</i>

Diese als Brandfolge eingetretene Verschlechterung der betrieblichen Liquidität erfordert in Zukunft besondere Anstrengungen um den Schuldendienst gegenüber Kreditinstituten bestreiten zu können, was aber durch die oa. Umsatzeinbuße ganz wesentlich erschwert wird. (Notlage als Folge des Schadenfeuers vom 16.12.2003 auf längere Sicht!).“

Das Finanzamt hat die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 27. Oktober 2006 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Gem. § 206 BAO ist die Abgabenbehörde im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ermächtigt, von der Festsetzung von Einkommensteuer ganz oder teilweise Abstand zu nehmen, soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen wurden. Wie bereits vom UFS entschieden wurde, besteht kein subjektives Parteienrecht auf eine Maßnahme gemäß § 206 BAO. Im Übrigen liegen auch die Voraussetzungen nicht vor, weil es sich hier nicht um einen abgabepflichtigen Vorgang handelt, der durch einen Katastrophenschaden veranlasst wurde (keine abgabenspezifische Betroffenheit unmittelbar durch einen Notstand, z.B Gebühr auf Grund der Schadensabwicklung in Zusammenhang mit einer Naturkatastrophe). Sie haben von der Möglichkeit eine Rücklage gem. § 12 EStG zu bilden keinen Gebrauch gemacht (darauf beziehen sich die von Ihnen nachgereichten Schriftsätze), die durch den Schaden eingetretenen betrieblichen Aufwendungen wurden bereits im Rahmen der Steuerermittlung den gesetzlichen Vorschriften entsprechend berücksichtigt.“

Im Vorlageantrag vom 17. November 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

Die abweisliche BVE wird vorerst mit dem Hinweis begründet, der UFS habe entschieden, dass kein subjektives Parteienrecht auf eine Maßnahme gem. § 206 BAO bestehe. Nach Auffassung der Abgabepflichtigen liegt aber eine solche Aussage des UFS im konkreten Fall tatsächlich nicht vor. Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 17.3.2006 lediglich ausgesprochen, dass das Finanzamt ohne rechtliche Grundlage einen Bescheid erlassen hat, mit dem eine Maßnahme im Sinne von § 206 BAO abgelehnt wurde. Diese Ablehnung hätte lt. UFS-Entscheidung nicht in der Form eines gesonderten Bescheides ergehen dürfen, was klar

aufzeigt, dass die Entscheidung lediglich verfahrensrechtlichen Inhalts ist und nicht dahingehend verstanden werden darf, der UFS habe damit eine Aussage über den Umstand getroffen, ob ein Anspruch auf eine Maßnahme gem. § 206 BAO besteht. Die Bezugnahme auf die oa UFS-Entscheidung in dem Sinne, dass darin eine inhaltliche Aussage zur Anwendbarkeit von § 206 BAO gelegen ist, trifft dementsprechend nicht zu und ist daher nicht geeignet, als Begründung für die Ablehnung einer im Rahmen der Einkommensteuerbemessung begehrten Steuerermäßigung zu dienen.

Anmerkungsweise ist zu obigen UFS-Entscheidung noch festzuhalten, dass das Finanzamt bei der Erlassung des vom UFS aufgehobenen Bescheides von der Annahme ausgegangen ist, von Parteiseite wäre ein für sich (isoliert) zu behandelnder Antrag auf Setzung einer Maßnahme gem. § 206 BAO gestellt worden und darüber zu entscheiden. Damit ist das Finanzamt von einer Verfahrenslage ausgegangen, die in Wahrheit gar nicht vorlag. Das Begehr auf Steuerentlastung im Sinne von § 206 BAO wurde nämlich als Teil der Einkommensteuererklärung für 2003 vorgebracht und damit so gestellt, dass darüber im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für 2003 bzw des Einkommensteuerbescheides für 2003 eine Entscheidung beantragt wurde. Tatsächlich hat das Finanzamt auch diesbezüglich eine materiellrechtliche, wenn auch abweisliche Entscheidung getroffen, die nunmehr Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens ist.

In weiterer Folge wird in der Berufungsvorentscheidung vom 27.10.2006 das Vorliegen der gesetzlich geforderten Voraussetzungen für eine Maßnahme im Sinne von § 206 BAO mit dem Hinweis verneint, "weil es sich hier nicht um einen abgabepflichtigen Vorgang handelt, der durch einen Katastrophenschaden veranlasst wurde (keine abgabenspezifische Betroffenheit unmittelbar durch einen Notstand, zB Gebühr auf Grund der Schadensabwicklung in Zusammenhang mit einer Naturkatastrophe)". Dem ist der Wortlaut der Begünstigungsbestimmung des § 206 BAO (hier einschlägig lit. a) entgegenzuhalten. Dem Gesetzesinhalt zufolge kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand genommen werden, soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden (= allgemeiner Tatbestand – Gegenstandsfall zutreffend), vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind. Beim zweiten Regelungsinhalt handelt es sich eindeutig um eine zusätzliche Bestimmung zum oa allgemeinen Tatbestand, die (arg. soweit) zumindest in erster Linie eine Aussage zu dem nach dem Willen des Gesetzgebers ins Auge gefassten Umfang des Abgabenverzichts enthält, aber keinesfalls so verstanden und gehandhabt werden kann, dass die Anwendbarkeit von § 206 BAO auf die Fälle, in denen (nur) die Voraussetzungen des einleitend normierten allgemeinen Tatbestandes erfüllt sind, verneint werden kann. Im Falle der Berufungswerberin wurde die Anwendung von § 206 BAO in Anbetracht der Folgen eines Schadenfeuers geltend gemacht (= oa allgemeiner Tatbestand) und dies auch entsprechend begründet. Wenn in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung demgegenüber lediglich auf den besonderen Fall der Veranlassung abgabepflichtiger Vorgänge durch Katastrophenschäden (zB Gebühr auf Grund der Schadensabwicklung im Zusammenhang mit einer Naturkatastrophe = abgabenspezifische Betroffenheit) abgestellt wird, entspricht dies weder dem Regelungsumfang von § 206 lit a BAO noch dem Inhalt des diesbezüglichen Parteivorbringens. Somit greift eine nur auf die oben wiedergegebene eingeschränkte Sichtweise abgestellte Prüfung der Anwendbarkeit von § 206 lit a BAO zu kurz. Es wird daher unter ausdrücklichem Hinweis auf das einschlägige Vorbringen betr. Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung von § 206 lit. a BAO eine den Umständen angemessene dh weitestgehende Entlastung von der auf die Versicherungsentschädigung entfallender Einkommensteuer für 2003 beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 206 lit a BAO lautet:

Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind.

§ 206 BAO gestattet die Abstandnahme von der Festsetzung bestimmter Abgaben, soweit die Abgabepflichtigen von den Folgen des Notstandes betroffen sind. Nicht allein die Notstandseignisse, sondern die abgabenspezifische Betroffenheit, verursacht durch die Folgen des Notstandes berechtigt zur vorgesehenen Maßnahme. Der nicht festzusetzende Abgabenbetrag hat verhältnismäßig dem eingetretenen Schaden zu entsprechen.

§ 12 EStG 1988 idF BGBl 797/1996 lautete:

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

(2) 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; § 10 Abs. 2 letzter Satz ist anzuwenden.*

Die in Z 1 genannte Frist beträgt 15 Jahre für Grundstücke oder Gebäude, auf die stillen Reserven übertragen wurden, und für Gebäude, die nach § 8 Abs. 2 abgeschrieben wurden.

(3) Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz) von

- 1. körperlichen Wirtschaftsgütern (Anm.: richtig: 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. Bei Steuerpflichtigen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr ist bei der Veranlagung für das Kalenderjahr

1996 die Übertragung stiller Rücklagen auf Wirtschaftsgüter, die vor dem 15. Februar 1996 angeschafft werden, nach den für die Veranlagung 1995 geltenden Bestimmungen möglich.

(4) Die Abs. 1 bis 3 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. 2 gelten jedoch nicht.

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

(6) Die Hälfte der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (insbesondere Eis-, Schnee-, Windbruch, Insektenfraß, Hochwasser oder Brand) kann gemäß Abs. 1 bis 5 verwendet werden.

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

(8) Die Rücklage (der steuerfreie Betrag) kann

- im Falle des Abs. 4 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 Abs. 3. Rücklagen (steuerfreie Beträge), die nicht bis zum Ablauf der Verwendungsfrist übertragen wurden, sind im betreffenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen. Bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 oder 1997 gilt, daß eine Übertragung in zeitlicher Hinsicht jedenfalls auf bis zum 30. September 1996 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge) zulässig ist.“

Dem vom Berufungsführer zitierten RFH-Erkenntnis vom 2.4.1930 VI A 514/30 lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Ein Betriebsgebäude brannte ab, die Forderung gegenüber der Versicherung war höher als der Buchwert des Gebäudes. Zur Lösung der Frage, wie die aus der Differenz zwischen der Höhe der Brandentschädigung und des Buchwertes sich ergebende stille Reserven steuerlich zu behandeln sei, ging der RFH vom Grundsatz der Nichtbesteuerung unrealisierter Gewinne aus. Der wirtschaftliche Zweck der Brandentschädigung liege darin, dass sie dem Geschädigten zur Wiederherstellung der abgebrannten Betriebsgegenstände und nicht zur Realisierung eines Gewinnes verhelfen soll. Der RFH führte wörtlich aus:

„Der Brandgeschädigte denkt nicht daran, diese Reserven – wie zB bei einer Veräußerung zu realisieren. Er befindet sich in einer ohne seinen Willen herbeigeführten Zwangslage und betrachtet die Brandentschädigung als Hilfsmittel zur Wiederherstellung des alten Zustandes,

die ihn in die Lage versetzen soll, seinen Betrieb weiterzuführen. Dem entspricht es auch steuerlich die vom Unternehmer als Ersatz beschafften Gegenstände in einem gewissen Grade als mit den vernichteten identisch zu betrachten und im Verfolge dieser Auffassung eine Weiterführung der in den abgebrannten Gegenständen vorhandenen stillen Reserven in den wirtschaftlich an ihre Stelle getretenen Ersatzgegenständen insoweit zuzulassen, als die buchmäßige Aufdeckung der Reserven in den wirtschaftlich an ihre Stelle getretenen Ersatzgegenständen insoweit zuzulassen, als die buchmäßige Aufdeckung der Reserven durch die Brandentschädigung einen Buchgewinn herbeiführen würde. Die praktische Durchführung dieses Gedankens erfolgt in der Weise, dass die Ersatzgegenstände nur mit ihrem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich des Teiles der Brandentschädigung, der über den Buchwert der abgebrannten Gegenstände hinausgeht und bis zum gemeinen Werte derselben reicht, aktiviert werden. Der Anspruch auf die Brandentschädigung bzw deren Auszahlung führt dann insoweit weder zu einem Gewinn noch zu einem Verlust, als die Brandentschädigung nicht über den gemeinen Wert der abgebrannten Gegenstände hinausgeht. Dabei brauchen die Ersatzgegenstände nicht genau so wie die abgebrannten beschaffen zu sein. Es genügt, wenn sie ihrem Wesen nach dazu bestimmt sind, wirtschaftlich die Funktion der durch den Brand vernichteten Gegenstände im Rahmen des Betriebes zu übernehmen.“

Die vom RFH herausgearbeiteten Kriterien für die Steuerfreistellung der stillen Reserven entsprechen dem § 12 EStG und setzen die Anschaffung von Ersatzwirtschaftsgütern voraus. Im gegenständlichen Fall wurden aber gerade keine Ersatzwirtschaftsgüter angeschafft, sondern wurde die Versicherungsentschädigung dazu verwendet um Verbindlichkeiten zu tilgen. Da der steuerliche Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird, führt die Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten durch Versicherungsleistungen, die den Buchwert der zerstörten Wirtschaftsgüter übersteigen, nicht nur zu einem Buchgewinn, sondern zu einem realen Gewinn. Die von der Berufsführerin angeführte Verschlechterung der Liquidität ist nicht eine unmittelbare Folge des Brandes, sondern ist auf die betriebswirtschaftliche Entscheidung der Berufsführerin, das SB-Restaurant nicht mehr aufzubauen, zurückzuführen. Dieser Verschlechterung der Liquidität ist im Gegenzug die durch die Schuldentilgung entstandene Verbesserung der Eigenkapitalquote gegenüberzustellen. Diese Entscheidung, das SB-Restaurant nicht mehr aufzubauen ist aber kein Notstand iSd § 206 BAO, da sie eine von der Berufsführerin bewusst getroffene Willensentscheidung darstellt. Durch diese Entscheidung hat die Berufsführerin de facto einen Teilbetrieb aufgegeben. Eine Teilbetriebsaufgabe ist steuerlich aber nur unter den Voraussetzungen des § 37 EStG begünstigt. Diese sind zweifellos nicht gegeben. Auf Grund des Alters der Berufsführerin – diese ist Jahrgang 1968 – kann auch keine Rede davon sein, dass die Voraussetzungen des § 37 EStG auf Grund des Brandes knapp nicht erfüllt wurden. Dies wäre beispielsweise der Fall gewesen, wenn die Berufsführerin im Zeitpunkt des Brandes 59 Jahre alt gewesen wäre und bereits damals geplant gewesen wäre, dass die Berufsführerin mit 60 Jahren den Betrieb aufgibt, bzw veräußert. Da aber kein solcher Grenzfall vorliegt kann die Begünstigung des § 37 EStG auch nicht auf Grund des § 206 BAO gewährt werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 9. April 2008