

93. Jahrgang / 20. Oktober 2018 / Nr. 30

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Ermäßigter MwSt-Satz auf elektronische Veröffentlichungen
Austausch länderbezogener Berichte Österreich – USA
VwGH bestätigt Sechsteloptimierung

Schwerpunkt JStG 2018

Kein ausreichender Rechtsschutz bei Nichtbescheiden?

Einkommensteuer

Versicherungsentschädigungen bei zerstörtem Betriebsgebäude
Betriebsaufgabe und Gebäuderessourcen

Umsatzsteuer

USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Wirtschaft

Gesetzgeber erleichtert Unternehmensfinanzierung
Konzernabschlüsse in Österreich

Grundstücksveräußerungen

Kein Sondersteuersatz für Versicherungsentschädigungen bei zerstörtem Betriebsgebäude

Kritische Würdigung der BFG-Rechtsprechung

STEFANIE HUDOBNIK / ANDREAS KAMPITSCH*)



Das BFG hat im Erkenntnis vom 7. 8. 2018, [RV/6100764/2016](#), einem Steuerpflichtigen, der nach dem Brand seines Betriebsgebäudes eine Versicherungsentschädigung erhalten hatte, die Anwendung des besonderen Steuersatzes für betriebliche Gewinne aus Grundstücksveräußerungen verwehrt. Dieser Beitrag unterzieht das Erkenntnis einer kritischen Würdigung.

1. Problemstellung

Die mit dem 1. StabG 2012¹⁾ auf völlig neue Beine gestellte Besteuerung von Einkünften aus Grundstücksveräußerungen stellt die Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit immer wieder vor ungeklärte Auslegungsfragen. Jüngst hatte das BFG darüber zu befinden, ob aus einer Versicherungsentschädigung für ein infolge eines Brandes zerstörtes Betriebsgebäude resultierende Einkünfte dem besonderen Steuersatz gem § 30a EStG unterliegen oder nicht. Das BFG sprach – wie zuvor bereits das Finanzamt – im Ergebnis aus, dass der besondere Steuersatz für derartige Einkünfte nicht zusteht. UE ist eine solche Interpretation nicht zwingend und führt zu verschiedentlichen Problemen bzw. Mehrfachbelastungen.



2. Das Erkenntnis des BFG

2.1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb eine Gastwirtschaft in einem in seinem Eigentum stehenden Gebäude. Dieses Gebäude wurde durch einen Brand zumindest teilweise zerstört. Der Beschwerdeführer einigte sich mit seiner Versicherung über eine pauschale Versicherungsentschädigung aus der betrieblichen Feuerversicherung iHv 400.000 Euro, die in zwei Tranchen ausbezahlt wurde, ohne eine Verpflichtung zum Wiederaufbau des Gebäudes. Das Finanzamt verweigerte dem Beschwerdeführer die Anwendung des Sondersteuersatzes des § 30a EStG (iHv 25 %);²⁾ dagegen erhob dieser Beschwerde an das BFG. Inwieweit die Versicherungsentschädigung tatsächlich auf das zerstörte Gebäude entfiel, blieb im Verfahren ungeklärt (und ist für die zugrunde liegende Rechtsfrage auch nicht unmittelbar relevant).

2.2. Entscheidung des BFG

Wie bereits das Finanzamt verweigerte letztlich auch das BFG die Anwendung des besonderen Steuersatzes auf die Versicherungsentschädigung. Das BFG begründete

*) Stefanie Hudobnik, MSc, ist Universitätsassistentin an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Mag. Andreas Kampitsch, LL.M., StB, lehrt und forscht ebendort. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel für ihre Durchsicht und Anregungen zum Manuskript.

1) 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22.

2) Der Sachverhalt trug sich vor Inkrafttreten der Änderungen des § 30a EStG mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118, zu. Der Sondersteuersatz wurde mit Wirksamkeit ab 1. 1. 2016 (§ 124b Z 276 EStG) auf 30 % erhöht.

seine Entscheidung im Wesentlichen damit, dass der besondere Steuersatz für Vorgänge im betrieblichen Bereich nur dann zur Anwendung komme, wenn es sich um „betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken“ (so § 30a Abs 3 Satz 1 EStG) handle. Die Aufzählung sei taxativ, demnach könne die Versicherungsentschädigung nicht unter diese Vorschrift zu subsumieren sein. Eine Veräußerung liege im gegenständlichen Sachverhalt nicht vor, weil eine solche auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Grundstück gerichtet sei.³⁾ Demgegenüber sei die Zerstörung oder der Untergang keine Veräußerung.⁴⁾

Der Verweis des Beschwerdeführers auf die Ausführungen der Finanzverwaltung in EStR 2000, Rz 3862 f (zu § 12 EStG), gehe ins Leere, da in § 12 EStG – anders als in § 30a EStG – das Ausscheiden infolge höherer Gewalt ausdrücklich geregelt ist.

Da der Beschwerdeführer keine Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken erzielt habe, könne der besondere Steuersatz nicht zur Anwendung gelangen. Die Beschwerde wurde folglich abgewiesen.

3. Kritische Würdigung

3.1. Anwendung des besonderen Steuersatzes

Die Begründung des BFG für die Verweigerung des besonderen Steuersatzes erschöpft sich weitestgehend darin, dass eine Versicherungsentschädigung in § 30a Abs 3 EStG nicht genannt sei und dementsprechend der besondere Steuersatz für diese betrieblichen Einkünfte nicht zur Anwendung gelangen könne. Diese Auslegung ist uE nicht zwingend. So spricht § 30a Abs 3 Satz 1 EStG zwar (lediglich) von der Veräußerung, Zuschreibung und der Entnahme; anders als das BFG in seinem Erkenntnis ausführt, ergibt sich aber die Auslegung, dass es sich hierbei um eine taxative (abschließende) Aufzählung handelt, nicht unmittelbar aus dem Gesetzestext. Derartige Aufzählungen werden iaR durch „nur“⁵⁾ angezeigt. Dies ist bei § 30a Abs 3 Satz 1 EStG nicht der Fall. Demgegenüber fehlen aber auch Signalworte für eine nicht abschließende, bloß demonstrative (beispielhafte) Aufzählung, wie etwa „insbesondere“.⁶⁾

Daher ist uE zu überlegen, inwieweit der Sondersteuersatz für Einkünfte aus Versicherungsentschädigungen für zerstörte Gebäude nicht aus anderen Gründen ausgeschlossen oder zu gewähren wäre. Wie das BFG zutreffend ausführt, ist eine Versicherungsentschädigung infolge einer Zerstörung oder eines Untergangs nach ganz herrschender Ansicht nicht vom Begriff „Veräußerung“ umfasst,⁷⁾ weil der Zerstörung bzw dem Untergang nicht zugleich eine Anschaffung durch den Vertragspartner gegenübersteht.⁸⁾ Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass diese Ausführungen allesamt zur Veräußerung eines Wirtschaftsguts (*in concreto* eines Grundstücks) aus dem *Privatvermögen* ergangen sind. Dementsprechend sind Versicherungsentschädigungen im außerbetrieblichen Bereich, die für die Verminderung der Vermögenssubstanz eines Wirtschaftsguts bezahlt werden, iaR nicht steuerbar.⁹⁾ Folglich

³⁾ Verweise auf *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg; Stand 1. 7. 2014) § 30 Rz 58 ff.

⁴⁾ Verweise auf *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹¹ (2018) § 30 Rz 18; *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg; Stand 1. 7. 2014) § 30 Rz 77.

⁵⁾ Eindrücklichstes Beispiel ist § 2 Abs 3 EStG, der die der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte abschließend aufzählt.

⁶⁾ Siehe zB § 23 Z 2 EStG, der als Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, „insbesondere“ OG und KG nennt.

⁷⁾ Siehe die Verweise unter FN 4.

⁸⁾ VwGH 17. 3. 1967, 0122/66.

⁹⁾ EStR 2000, Rz 4869. Dies mit der Folge, dass die Aufwendungen, die mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nach § 20 Abs 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürfen. Wird ein zur Erzielung von Einkünften aus

stellen die Zerstörung eines privaten Gebäudes infolge Brandes und die dafür gewährte Versicherungsentschädigung grundsätzlich keine steuerbaren Einkünfte,¹⁰⁾ insb keine private Grundstücksveräußerung iSd § 29 Z 2 iVm § 30 Abs 1 EStG, dar.

Anders verhält es sich im *betrieblichen Bereich*. Versicherungsleistungen für die Verminderung von Vermögenssubstanz von Betriebsvermögen sind hier generell Betriebs-einnahmen.¹¹⁾ Vor dem Hintergrund, dass der Begriff „Veräußerung“ aus dem Bereich des außerbetrieblichen Vermögens Vorgänge, die im betrieblichen Bereich steuerbar sind (insb Zuschreibung, Entnahme), nicht umfasst, erklärt sich, dass der Gesetzgeber in § 30a Abs 3 Satz 1 EStG die im Privatvermögen tatbestandliche Veräußerung um die Zuschreibung und die Entnahme ergänzt hat. Die realisierten stillen Reserven sollten einheitlich mit dem Sondersteuersatz besteuert werden, auch dann, wenn keine korrespondierende Anschaffung des Grundstücks (wie dies für eine „Veräußerung“ gefordert wird, bei einer Zuschreibung oder Entnahme jedoch nicht gegeben ist) vorliegt. Dies ergibt sich auch aus den ErlRV des 1. StabG 2012.

• **ErlRV 1680 BgNR 24. GP, 12:**

„Bei Betriebsgebäuden wirkt sich – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – die Änderung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen nicht auf die schon bisher bestehende uneingeschränkte Steuerhängigkeit aus. Allerdings erfolgt die Versteuerung der realisierten stillen Reserven, wie auch beim Grund und Boden, nunmehr beim Anlagevermögen grundsätzlich zum besonderen Steuersatz von 25 %. Es besteht somit hinsichtlich des Steuersatzes für Veräußerungsgewinne von Grundstücken des Anlagevermögens kein Unterschied zu Grundstücken des Privatvermögens.“¹²⁾

Ein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber die Anwendung des Sondersteuersatzes im betrieblichen Bereich auf die drei in § 30a Abs 3 Satz 1 EStG erwähnten Fallgruppen einschränken wollte, liefern die ErlRV hingegen nicht. Vielmehr scheint er durch die Anführung der Entnahme und der Zuschreibung deutlich machen zu wollen, dass alle Formen der Realisation der stillen Reserven im Betriebsvermögen dem Sondersteuersatz unterliegen. Es ist uE kein Grund ersichtlich, warum ausgerechnet die Realisation von stillen Reserven eines Betriebsgebäudes aufgrund einer Versicherungsentschädigung nicht dem Sondersteuersatz unterliegen soll. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in § 30a Abs 3 EStG die Ausnahmen vom besonderen Steuersatz ausdrücklich angeführt – eine Versicherungsentschädigung ist hier jedoch nicht genannt. So könnte – allenfalls unter analoger Anwendung des § 30a Abs 3 Satz 1 EStG – die Besteuerung mittels Sondersteuersatzes auch bei Versicherungsleistungen (entgegen dem Erkenntnis des BFG) für Gebäude zur Anwendung gelangen.

Für diese Auslegung spricht auch die Formulierung des § 6 Z 2 lit d EStG, der die Kürzung von Veräußerungsverlusten, Teilwertabschreibungen und Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) bei Grundstücken regelt. Voraussetzung für eine solche Kürzung ist, dass „auf deren [Anmerkung: gemeint Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG] Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist“. Anders als in § 30a Abs 3 Satz 1 EStG verwendet der Ge-

Vermietung und Verpachtung verwendetes Mietobjekt zerstört, darf eine AfaA steuerlich insoweit nicht vorgenommen werden, als eine nicht steuerpflichtige Versicherungsentschädigung gewährt wird (EStR 2000, Rz 6410). Bei steuerlicher Geltendmachung einer AfaA im Jahr des Schadenseintritts ist eine in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum erhaltene Schadenersatzleistung hingegen als steuerpflichtig zu behandeln (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [12. Lfg; Stand 1. 9. 2008] § 8 Rz 59). Auf die Möglichkeit, die AfaA bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf 15 Jahre zu verteilen, sei an dieser Stelle hingewiesen (§ 28 Abs 2 Teilstrich 2 EStG).

¹⁰⁾ EStR 2000, Rz 6410. Ausdrücklich BFH 9. 3. 1962, VI 180/61 U, BStBl III 1962, 219, zu einer Versicherungsleistung aus der Feuerversicherung für ein privates Wohnhaus.

¹¹⁾ EStR 2000, Rz 1072, unter Verweis auf VwGH 20. 2. 1991, 90/13/0120 (zu Schadenersatzleistungen für einen zum Betriebsvermögen gehörigen PKW).

¹²⁾ Hervorhebungen nicht im Original.

setzgeber an dieser Stelle den Ausdruck „Wertsteigerungen“ (und nicht „Veräußerung“, „Zuschreibung“ oder „Entnahme“), was ein weites Verständnis von Realisierungsvorgängen im betrieblichen Bereich andeutet.

3.2. (Keine) Saldierung mit Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

Eine für den Steuerpflichtigen unangenehme Verschärfung erfährt diese Rechtsprechung dadurch, dass eine Verrechnung der durch den Brand verursachten Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA; § 8 Abs 4 EStG) mit der Versicherungsentschädigung nicht möglich ist.¹³⁾ So ist einerseits die AfaA vorzunehmen und andererseits die Entschädigung als Einnahme zu verbuchen. Unter der Rechtslage vor dem AbgÄG 2016¹⁴⁾ ergaben sich aus diesem Saldierungsverbot auch keine nachteiligen Konsequenzen. Die AfaA kürzte das betriebliche Ergebnis, die Versicherungsentschädigung erhöhte es. Zumindest mittelbar glichen sich daher die AfaA und die erhaltene Versicherungsleistung aus.¹⁵⁾ Mit dem AbgÄG 2016 nahm der Gesetzgeber jedoch die AfaA in die auf 60 % zu kürzenden, iZm Grundstücken stehenden Aufwendungen auf, sofern auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz anwendbar ist (siehe bereits Pkt 3.1.).¹⁶⁾ Die hierfür in den ErlRV¹⁷⁾ genannte Begründung (Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Teilwertabschreibung und AfaA) verfängt nicht.¹⁸⁾ Gerade im Ausgangsfall (der jedoch noch nach der Rechtslage vor AbgÄG 2016 zu beurteilen war) zeigt sich, wie sich die Kombination dieser Gesetzesänderung mit der Rechtsprechung des BFG für den Steuerpflichtigen nachteilig auswirkt. Nach allgemeinen Regelungen ist eine Versicherungsentschädigung mit der AfaA nicht saldierbar. Nach § 6 Z 2 lit d EStG ist die AfaA „vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 60 % ausgeglichen werden.“

Da die AfaA die normale AfA ergänzt, ist auch im Jahr der außergewöhnlichen Abnutzung zunächst eine normale AfA vorzunehmen.¹⁹⁾ Für die Geltendmachung der AfaA besteht ein Wahlrecht (sie ist nach § 8 Abs 4 EStG „zulässig“).²⁰⁾ Führt die außergewöhnliche Abnutzung dazu, dass das Wirtschaftsgut als solches aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder untergeht, ist die AfaA zwingend vorzunehmen.²¹⁾ Da die AfaA der Berücksichtigung der eingetretenen Substanzeinbuße dient, bestimmt sich die Höhe der AfaA nach dem Ausmaß der durch die (teilweise) Zerstörung eingetretenen Minderung der Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts.²²⁾ Wird das Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt zur Gänze zerstört, wird die AfaA im Umfang des nach Berücksichtigung der normalen AfA vorhandenen Restbuchwerts erfolgen müssen. Da der nach Geltendmachung der normalen AfA verbleibende Restbuchwert zur Gänze als AfaA ausgebucht wird,²³⁾ unterliegt der gesamte Betrag der Kürzung iSd § 6 Z 2 lit d EStG. Kommt es zur teilweisen Zerstörung eines Wirtschaftsguts, hat die AfaA

¹³⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 8 Rz 54.3.

¹⁴⁾ Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl I 2016/117.

¹⁵⁾ So schon RFH 2. 4. 1930, VI A 514/30, RStBl 1930, 313.

¹⁶⁾ Zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2016 siehe *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, Wertminderung von Betriebsgebäuden, SWK 26/2016, 1120.

¹⁷⁾ ErlRV 1352 BlgNR 25. GP, 5.

¹⁸⁾ Vgl hierzu ausführlich die Stellungnahme der *KWT* (24/SN-262/ME 25. GP, 4 f); *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹¹, § 8 Rz 62.

¹⁹⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Rz 52.

²⁰⁾ VwGH 2. 6. 1967, 865/66; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹¹, § 8 Rz 63.

²¹⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Rz 50, unter Hinweis auf VwGH 2. 6. 1967, 865/66.

²²⁾ *Brandis* in *Blümich*, EStG (142. Erg.-Lfg; Juni 2018) § 7 Rz 397.

²³⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Rz 50, unter Hinweis auf VwGH 2. 6. 1967, 865/66.

in Höhe des auf den zerstörten Teil des Wirtschaftsguts entfallenden Buchwerts zu erfolgen.²⁴⁾

Liegen im Gewinnermittlungszeitraum, in dem es zu einer AfaA infolge Zerstörung eines Betriebsgebäudes kommt, keine weiteren Einkünfte aus einer Veräußerung oder Zuschreibung vor, ist die AfaA folglich auf 60 % zu kürzen, während die Versicherungsentschädigung zu 100 % das betriebliche Ergebnis erhöht.

- **Beispiel**

Im Jahr X1 kommt es zu einer Zerstörung des Betriebsgebäudes infolge eines Brandes, der Buchwert des Gebäudes sinkt um 200 (AfaA) auf 0. Liegen in diesem Jahr keine weiteren Einkünfte aus der „Veräußerung“ oder „Zuschreibung“ von Grundstücken vor, ist die AfaA auf 60 % zu kürzen.

Zugleich ist eine allfällig erhaltene Versicherungsentschädigung iHv 200 (folgte man der Rechtsprechung des BFG) vollständig dem betrieblichen Ergebnis hinzuzuzählen und mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Wenngleich aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten aus diesem Vorfall keine Gewinne erzielt werden (AfaA und Versicherungsentschädigung entsprechen sich), müssen 80 (zum Normalsteuersatz) versteuert werden.

Dies ist die Konsequenz aus der Rechtsprechung des BFG, das eine Versicherungsentschädigung nicht unter „Veräußerung“, „Zuschreibung“ oder „Entnahme“ subsumiert. Was für § 30a Abs 3 Satz 1 EStG gilt, wird entsprechend für § 6 Z 2 lit d EStG (hier sind nur die Veräußerung und die Zuschreibung genannt) gelten. Ein Ausgleich der AfaA mit der Versicherungsentschädigung unterbleibt, und es kommt zu der Besteuerung eines Scheingewinns. Würde man hingegen eine Versicherungsentschädigung unter § 30a Abs 3 Satz 1 EStG und § 6 Z 2 lit d EStG subsumieren, wären die genannten Probleme ausgeräumt.²⁵⁾

Alternativ könnte vertreten werden, dass die Kürzung der AfaA auf 60 % bei Zerstörung oder Beschädigung eines Betriebsgebäudes und der Vereinnahmung einer Versicherungsentschädigung insoweit teleologisch zu reduzieren wäre und nicht zu erfolgen habe, als in diesem konkreten Fall die (durch die Versicherungsentschädigung realisierte) Wertsteigerung nicht dem besonderen Steuersatz unterliege. Der Wortlaut der Regelung trägt allerdings diese Auslegung nur bedingt, da dieser voraussetzt, dass auf die Wertsteigerungen der besondere Steuersatz „*anwendbar ist*“. Nach ganz herrschender Ansicht zu § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012, in dem iZm dem Abzugsverbot ebenfalls darauf abgestellt wurde, dass der besondere Steuersatz „*anwendbar ist*“, ist mit dieser Wendung eine abstrakte Anwendbarkeit (und nicht eine konkrete Anwendung) angezeigt, sodass das Abzugsverbot auch dann zur Anwendung gelangte, wenn die Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs 2 EStG) gewählt wurde.²⁶⁾ Dies führte letztlich zur Änderung des § 20 Abs 2 EStG mit dem StRefG 2015/2016²⁷⁾ dahingehend, dass das Abzugsverbot nur mehr dann Anwendung findet, wenn der besondere Steuersatz „*angewendet wird*“.²⁸⁾ Das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 iZm Grundstücksveräußerungen wurde im Übrigen aus diesem Grund vom VfGH aufgehoben.²⁹⁾ Eine Interpretation von „*anwendbar ist*“ im Sinne von „*im konkreten Fall angewendet wird*“ ist zwar grundsätzlich denk-

²⁴⁾ Brandis in Blümich, EStG (142. Erg-Lfg; Juni 2018) § 7 Rz 397.

²⁵⁾ Im Beispiel wären bei einem derartigen Verständnis zwar die Versicherungsentschädigung und die AfaA nicht unmittelbar miteinander saldierbar; über § 6 Z 2 lit d EStG hätte allerdings ein vorrangiger Ausgleich der Versicherungsentschädigung mit der AfaA zu erfolgen. Im Ergebnis käme es zu keiner steuerwirksamen Gewinnerhöhung.

²⁶⁾ Siehe Kanduth-Kristen/Kampitsch, Abzugsverbot bei sonderbesteuerten und Verlustausgleich bei privaten Grundstücksveräußerungen, SWK 3/2018, 81 (82) mwN.

²⁷⁾ Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118.

²⁸⁾ ErlRV 684 BgNR 25. GP, 16.

²⁹⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017; ausführlich dazu Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWK 3/2018, 81 (81 ff).

bar,³⁰⁾ schied aber iZm § 20 Abs 2 EStG aus, weil an gleicher Stelle das Abzugsverbot iZm Kapitaleinkünften geregelt war, das verfassungsrechtlich (§ 2 Endbesteuerungsg³¹⁾) vorgesehen ist.³²⁾ UE spricht daher einiges dafür, auch iZm der Kürzungsvorschrift davon auszugehen, dass diese zu erfolgen hat, wenn der besondere Steuersatz abstrakt anwendbar ist, was immer dann der Fall ist, wenn keine der Ausnahmen des § 30a Abs 3 Z 1 oder Z 2 EStG etwas anderes vorsieht.³³⁾ Eine gegenteilige Interpretation würde dazu führen, dass für den Fall einer Teilwertabschreibung im Jahr X1 und einer aufgrund der Ausübung der Regelbesteuerungsoption im Jahr X3 dem progressiven Steuersatz unterliegenden Grundstücksveräußerung offenbliebe, ob die Teilwertabschreibung im Jahr X1 der Kürzung unterliegt oder nicht.

Aus diesen Gründen ist uE der Auslegung, dass sowohl die Versicherungsentschädigung dem besonderen Steuersatz als auch die korrespondierende AfaA der Kürzung gem § 6 Z 2 lit d EStG unterliegen, der Vorzug zu geben. Dies vermeidet zudem die zuvor dargestellten weiterführenden Interpretationsprobleme.

3.3. Übertragung stiller Reserven infolge Ausscheidens durch höhere Gewalt

Abgemildert werden die negativen Auswirkungen für den Steuerpflichtigen durch die Möglichkeit der Übertragung der stillen Reserven gem § 12 EStG. Auch in diesem Zusammenhang können sich jedoch aus der Rechtsprechung des BFG Unklarheiten bzw Ungleichbehandlungen ergeben.

Scheidet ein zum Anlagevermögen zugehöriges Gebäude infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen aus, können die stillen Reserven in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Entschädigungsleistung und dem vor Geltendmachung der AfaA zugrunde liegenden Buchwert auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines neu errichteten Gebäudes übertragen werden (§ 12 EStG).³⁴⁾ Vorausgesetzt ist (ua), dass das Wirtschaftsgut als Ganzes aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.³⁵⁾ Bei Gebäuden gilt idR jede bautechnische Einheit als einzelnes Wirtschaftsgut.³⁶⁾

Die Übertragung bewirkt, dass die anlässlich des Ausscheidens infolge höherer Gewalt aufgedeckte stille Reserve vorübergehend steuerfrei bleibt.³⁷⁾ Die AfaA etwa von einem neu errichteten Gebäude ist in der Folge von den um den Betrag der übertragenen stillen Reserve gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln. Hierdurch kommt es zu einer sukzessiven steuerlichen Nacherfassung der stillen Reserve.³⁸⁾ Wird das neu angeschaffte oder hergestellte Gebäude, auf das die stille Reserve übertragen wurde, in der Folge veräußert, kommt hinsichtlich der Einkünfte aus der betrieblichen Grundstücksveräußerung der besondere Steuersatz zur Anwendung, weil zweifellos eine „Veräußerung“ iSd § 30a Abs 3 Satz 1 EStG vorliegt.

• Beispiel

Zu Beginn des Jahres X1 kommt es zu einer Zerstörung des Betriebsgebäudes infolge eines Brandes (Buchwert des Gebäudes nach Vornahme der Halbjahres-AfaA = 200). Die Versicherungsentschädi-

³⁰⁾ Vgl die Ausführungen des VfGH im Prüfungsbeschluss zum Gesetzesprüfungsverfahren des § 20 Abs 2 EStG: VfGH 14. 6. 2017, E 1156/2016, Rz 56 mwN.

³¹⁾ Endbesteuerungsgesetz, BGBl 1993/11.

³²⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017.

³³⁾ Auch in den Fällen des § 30a Abs 3 Z 3 und Z 4 EStG ist der besondere Steuersatz zwar abstrakt anwendbar, wird allerdings für einen Teil des Veräußerungsgewinnes (arg: „soweit“; vgl auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 30a Rz 23 ff) ausgeschlossen. Für diese Grundstücke kommt daher uE ebenfalls die Kürzungsvorschrift des § 6 Z 2 lit d EStG zur Anwendung.

³⁴⁾ Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 12 Rz 31. Zur Änderung der Übertragungsmöglichkeit durch das 1. StabG 2012 siehe Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 12 Rz 35a.

³⁵⁾ Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 12 Rz 10.

³⁶⁾ VfGH 14. 12. 2006, 2005/14/0038.

³⁷⁾ Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 12 Rz 1.

³⁸⁾ Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹¹, § 12 Rz 37.

gung beläuft sich auf 300 (entspricht dem Zeitwert des Gebäudes). Das neu errichtete Gebäude wird noch in der ersten Hälfte desselben Wirtschaftsjahrs fertiggestellt (Herstellungskosten 300).

Aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsentschädigung und dem Buchwert des zerstörten Gebäudes (vor der AfaA) resultiert eine stille Reserve in Höhe von 100. Die stille Reserve wird auf die Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes übertragen, wodurch sich die Afa-Basis von 300 auf 200 verringert. Für den Buchwertabgang (= die AfaA) wäre entsprechend den Ausführungen unter Pkt 3.2. keine direkte Saldierung oder Verrechnung mit der Versicherungsentschädigung möglich.

Durch die Kürzung der Afa-Basis kommt es zu einer sukzessiven Nacherfassung der aus der Versicherungsentschädigung resultierenden stillen Reserve (aufgrund der Übertragung der stillen Reserve beträgt die jährliche Afa 5 [2,5 % von 200] anstatt 7,5 [2,5 % von 300]).

Wird das neu hergestellte Gebäude zum Ende des Jahres X2 um 290 veräußert (gemeinsam mit dem Grund und Boden), steht dem Veräußerungserlös von 290 ein Buchwert von 190 gegenüber, und die Einkünfte aus betrieblicher Grundstücksveräußerung betragen 100. Diese Einkünfte unterliegen nach § 30a Abs 3 Satz 1 EStG dem besonderen Steuersatz.

Der besondere Steuersatz kommt bei einer Übertragung von stillen Reserven, die vor 1. 4. 2012 (Inkrafttreten der Regelungen über den besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen) aufgedeckt wurden, in diesem Ausmaß nicht zur Anwendung (§ 30a Abs 3 Z 4 EStG). Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz wird dadurch gerechtfertigt, dass die stille Reserve ohne Begünstigung durch § 12 EStG in jedem Fall zum Tarif steuerpflichtig gewesen wäre.³⁹⁾ Im Hinblick auf nach diesem Stichtag aufgedeckte stille Reserven sieht das Gesetz hingegen keine Ausnahmenvorschriften vor.

Bezogen auf den Anlassfall würde dies bedeuten, dass die Versicherungsentschädigung für das zerstörte Gebäude bei Ausscheiden infolge höherer Gewalt dem BFG zufolge nicht dem besonderen Steuersatz unterliegt. Wird die im Zuge des Ausscheidens realisierte stille Reserve jedoch auf ein neu errichtetes Gebäude übertragen, unterbleibt die steuerliche Erfassung der Versicherungsentschädigung zunächst insoweit zur Gänze, als sie den Buchwert des zerstörten Gebäudes vor Vornahme der AfaA übersteigt und auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines neuen Gebäudes übertragen wird. Bei nachfolgender Veräußerung des neu errichteten Gebäudes würde die bis zur Veräußerung unbesteuerter gebliebene stille Reserve aus der Versicherungsentschädigung uE (wieder) dem besonderen Steuersatz nach § 30a Abs 3 EStG unterliegen, da zweifelsohne eine „Veräußerung“ iSd § 30a Abs 3 Satz 1 EStG vorliegt. Dies verdeutlicht die Problematik der Rechtsprechung des BFG.

Werden die aus der Versicherungsentschädigung resultierenden stillen Reserven einer Übertragungsrücklage (einem steuerfreien Betrag)⁴⁰⁾ zugeführt und erfolgt keine vorschriftsgemäße Übertragung, ist die Übertragungsrücklage (der steuerfreie Betrag) gewinnerhöhend aufzulösen.⁴¹⁾ Nach Aussagen der Finanzverwaltung ist der besondere Steuersatz anwendbar, wenn die stillen Reserven aus der „Veräußerung eines mit Sondersteuersatz besteuerten [...] Grundstücks [stammen]“.⁴²⁾ Sollte der besondere Steuersatz nur hinsichtlich stiller Reserven aus einer „Veräußerung“ und nicht auch bei „Ausscheiden“ des Grundstücks infolge höherer Gewalt und deswegen erzielten Einkünften aus Versicherungsentschädigungen anwendbar sein, ergibt sich wiederum eine Ungleichbehandlung.⁴³⁾

Darüber hinaus ist zu beachten, dass eine Übertragung von stillen Reserven nur dann möglich ist, wenn das Wirtschaftsgut vollständig aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Sofern das Wirtschaftsgut „lediglich“ beschädigt wird, wäre eine Übertragung der stillen Reserve ausgeschlossen.

³⁹⁾ EStR 2000, Rz 6688.

⁴⁰⁾ Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG.

⁴¹⁾ Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹, § 12 Rz 43.

⁴²⁾ EStR 2000, Rz 3886 (Hervorhebungen nicht im Original).

⁴³⁾ Siehe dazu bereits Pkt 3.1.



Auf den Punkt gebracht

Die rein auf den Wortlaut gestützte Interpretation des § 30a Abs 3 Satz 1 EStG zur Anwendung des besonderen Steuersatzes auf Versicherungsentschädigungen im betrieblichen Bereich durch das BFG entspricht uE nicht dem Sinn und Zweck des Gesetzes (Besteuerung von stillen Reserven mit Sondersteuersatz) und führt, insb iZm der AfaA, zu (weiteren) steuerlichen Nachteilen für den Steuerpflichtigen, die allenfalls durch eine teleologische Reduktion der Kürzungsvorschrift des § 6 Z 2 lit d EStG vermieden werden könnten.

Abgemildert werden die Konsequenzen durch die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG. Zugleich verdeutlicht eine solche Übertragung die Problematik der Rechtsprechung des BFG: Wird ein Gebäude etwa infolge eines Brandes zerstört und die durch eine Versicherungsentschädigung aufgedeckte stille Reserve auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen, unterliegt eine nachfolgende Veräußerung des Gebäudes dem besonderen Steuersatz. Erfolgt keine Übertragung der stillen Reserve, soll die Versicherungsentschädigung dagegen dem progressiven Steuersatz unterliegen.

Operationskosten eines Behinderten als außergewöhnliche Belastung

Entscheidung: BFG 30. 5. 2018, [RV/3100354/2018](#).

Normen: §§ 34, 35 EStG 1988.

Die Zwangsläufigkeit der Kosten einer Heilbehandlung ist auch dann zu prüfen, wenn diese Kosten mit einer Behinderung iSd § 35 EStG im Zusammenhang stehen.

Auch § 35 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit seiner Behinderung außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG hat. Die Abzugsfähigkeit der in § 4 VO über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430, normierten Kosten der Heilbehandlung unterscheiden sich von der allgemeinen Berücksichtigung von Heilbehandlungskosten nach § 34 EStG lediglich darin, dass für diese Mehraufwendungen, soweit sie mit einer Behinderung in Zusammenhang stehen, nach § 34 Abs 6 letzter Teilstrich EStG kein Selbstbehalt iSd § 34 Abs 4 EStG in Abzug zu bringen ist. Ob diese Kosten dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen und somit auch zwangsläufig erwachsen sind, ist nach der vom VwGH zu § 34 EStG ergangenen Rechtsprechung zu den Krankheits- bzw Heilbehandlungskosten zu beurteilen.

Keine Relevanz der Judikatur des VfGH für Zulässigkeit der Revision

Entscheidungen: VwGH 23. 2. 2017, [Ra 2016/09/0120](#); 30. 8. 2017, [Ra 2017/18/0155](#).

Norm: Art 133 Abs 4 B-VG.

(E. S.) – Art 133 Abs 4 B-VG knüpft die Zulässigkeit der Revision an fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nicht aber des Verfassungsgerichtshofes. Das Fehlen von Rechtsprechung des VfGH vermag schon aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes keine Zulässigkeit der Revision zu begründen. Kann das Verwaltungsgericht umgekehrt an keiner Stelle seines Erkenntnisses einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zitieren, weil eine solche zur maßgeblichen Rechtsfrage fehlt, reicht es nicht, auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes zu verweisen. In diesem Fall ist eine Revision – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – zulässig.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App
(93. Jahrgang 2018, Heft 1-36)

EUR 348,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53