

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin_Adresse, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft_A, über die Beschwerde vom 4. November 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt_A vom 5. Oktober 2011 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen, die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Gewinnverteilungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Diese Beschwerdeentscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Beschwerdeentscheidung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

I.1.) Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Ort_A. Kommanditistin der Gesellschaft ist die Gesellschaft_A und Komplementärin die Komplementärin_1 (vormals Gesellschaft_B.). Betriebsgegenstand der Abgabepflichtigen ist das Realitätenwesen, die Vermögensverwaltung und das Wohnungs- und Siedlungswesen.

Das Finanzamt_A erließ die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 (Bescheide für das Jahr 2005 mit Ausfertigungsdatum

10. Mai 2006, für das Jahr 2006 mit Ausfertigungsdatum 15. November 2007 sowie für das Jahr 2007 mit Ausfertigungsdatum 2. Oktober 2008).

I.2.) Anlässlich einer zur ABNr.:_1 vorgenommenen Außenprüfung tätigte die Großbetriebsprüfung Standort_B im Auftrag des Finanzamtes_A ua. nachfolgende Feststellung (siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30. September 2011, ABNr.:_1):

"Tz. 8 Erlöse Mietrechte Tiefgaragenzufahrt

Von der" Abgabepflichtigen "wurde die Tiefgaragenzufahrt Straße_A errichtet.

Diese Zufahrt dient auch anderen Garagenbetreibern. Für die Mitbenutzung der Tiefgaragenzufahrt hat die geprüfte Gesellschaft vertraglich vereinbarte Einmalzahlungen wie folgt erhalten:

WJ 2005: Betrag_1 (Entgelt Unternehmen_A u. Unternehmen_B)

WJ 2006: Betrag_2 (Korrektur Entgelt Unternehmen_A)

WJ 2007: Betrag_3 (Entgelt Unternehmen_C u. Unternehmen_D)

Diese Zahlungen werden von" der Abgabepflichtigen "auf eine Laufzeit von 10 Jahren abgegrenzt. Die Dienstbarkeitseinräumung erfolgte unbefristet. Bei einer Beendigung der Dienstbarkeitseinräumung ist keine anteilige Rückerstattung des geleisteten Dienstbarkeitsentgeltes vereinbart.

Das Entgelt für die unbefristete Rechtseinräumung stellt aus der Sicht der Betriebsprüfung eine sofortige Betriebseinnahme dar und kann nicht auf die Dauer von 10 Jahren abgegrenzt werden."

Das Finanzamt_A folgte der Feststellung der Großbetriebsprüfung Standort_B und erließ - nach bescheidmäßiger Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 2005 bis 2007 - (neue) Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 5. Oktober 2011).

I.3.) Die Beschwerdeführerin erhob mit Schreiben vom 4. November 2011 fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen obige Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007. Begründend führte die Abgabepflichtige aus wie folgt:

"Unsere Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Abgrenzung der Erlöse aus Nutzungseinräumungen an der Tiefgaragenein- und -ausfahrt Straße_A." Die von der Beschwerdeführerin als Superädifikat errichtete Tiefgaragenein- und -ausfahrt samt unterirdischer Straße und Kreisverkehr "sollte auch der Erschließung der umliegenden Tiefgaragen dienen. Zu diesem Zweck räumte" die Abgabepflichtige "den verschiedenen Garageneigentümern eine unbefristete Dienstbarkeit des Fahrrechts betreffend die Tiefgaragenein- und -ausfahrt samt unterirdischer Straße und Kreisverkehr ein. Damit ist" die Abgabepflichtige "im konkreten Fall im Zusammenhang mit den erhaltenen Zuschüssen Gegenleistungsverpflichtungen (Nutzung der Tiefgaragenein- und -ausfahrt im Rahmen einer Dienstbarkeit) in Form von Dauerschuldverhältnissen (zeitraumbezogene und keine zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtung) eingegangen. Die Entgelte für die Dienstbarkeitseinräumung hat" die Abgabepflichtige "verteilt über 10 Jahre als Ertrag vereinnahmt. Das Finanzamt geht in den angefochtenen Bescheiden von

einer Versteuerung im jeweiligen Jahr der Rechtseinräumung aus. Dagegen richtet sich diese Berufung.

Die Einräumung einer Dienstbarkeit begründet ein Dauerschuldverhältnis. Im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen erfolgt die Gewinnrealisierung im Umfang der anteiligen Leistungserbringung. Es ist daher wesentlich, ob Leistungen zeitpunkt- oder zeitraumbezogen erbracht werden (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124). Bei Vorliegen einer Gegenleistungsbeziehung ist von einer Gewinnrealisierung pro rata temporis auszugehen. Ein Zuschuss ist nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung nur dann als Betriebseinnahme anzusetzen, wenn der Zuschussempfänger nicht zu einer Gegenleistung in Form eines Dauerschuldverhältnisses verpflichtet ist (VwGH 29.3.2006, 2005/14/0113; siehe auch VwGH etwa im Erkenntnis vom 18.1.1994, 90/14/0124: Bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen tritt die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung ein, während das zivilrechtliche Entstehen von Forderungen nicht entscheidend ist). Besteht daher im konkreten Fall die Verpflichtung gegenüber den Zuschussleistenden die Mitbenutzung der Zufahrt einzuräumen, kommt eine Gewinnrealisierung nur über die geschätzte Laufzeit dieser Leistungsverpflichtung in Betracht. Steht den Zuschüssen eine Leistungsverpflichtung der Zuschussempfängerin in Form eines Dauerschuldverhältnisses gegenüber, dann tritt die Gewinnrealisierung erst laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung ein. Ob dies durch die Einstellung einer Rechnungsabgrenzung bewirkt wird oder ob allenfalls - wie dies vom BFH in dem "Werkzeugkostenzuschüsse" betreffenden Urteil vom 29. November 2000, IR 87/99, BB 2001, 771, vertreten wird - eine Rückstellung zu bilden ist, ist im Ergebnis ohne Bedeutung. Dies gilt auch, wenn man im konkreten Fall wirtschaftlich von einem "Investitionskostenzuschuss" ausgeht. Investitionskostenzuschüsse aus privaten Mitteln sind steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Eine sofortige Versteuerung von Zuschüssen zB für die Errichtung eines Bauwerks würde allerdings sowohl dem Vorsichts- als auch dem Realisationsprinzip (BFH 29.11.2000, I R 87/99) widersprechen, welches nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die steuerliche Gewinnermittlung zu beachten ist, zumal sich auch das angeschaffte Wirtschaftsgut selbst erst über die Abschreibung aus künftigen Betriebseinnahmen amortisiert (UFSG, GZ RV/0125-G/06 vom 28.11.2007). Insbesondere ist eine Gewinnerfassung des ausbezahlten Zuschusses pro rata temporis dann möglich, wenn dieser Zuschuss gleichzeitig eine Vorauszahlung auf ein künftiges Dauerschuldverhältnis darstellt (UFSW, GZ RV/1343-W/08 vom 10.09.2008; VwGH Beschwerde zur Zl. 2008/13/0206 eingebracht). In den Erkenntnissen vom 18. Dezember 1996, 94/15/0148, und vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0090, hat der Verwaltungsgerichtshof (auch) für den Geltungsbereich des EStG 1988 ausgesprochen, dass nicht steuerbefreite Zuschüsse Dritter für Anlageinvestitionen nicht die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten mindern, sondern Betriebseinnahmen darstellen. Im Falle einer Gegenleistungsbeziehung erfolgt dabei die Gewinnrealisierung nach Maßgabe der Leistungserbringung. Bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen tritt die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der

Leistungserbringung ein (vgl. zu diesen Erkenntnissen Wiesner, RWZ 2003/98). Was den Zeitraum der Ertragsrealisierung betrifft, ist bei passiven Rechnungsabgrenzungsposten eine Schätzung nach Erfahrungswerten (zB Nutzungsdauer, Lebenserwartung) vertretbar, um eine vorzeitige Gewinnrealisierung zu verhindern (vgl Schnicke/Bartels-Hetzler in Beck'scher Komm³ § 250 Rz 24 ff; Adler/Düring/Schmalti § 250 Rz 115). In ähnlicher Weise wird bei auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Mietverträgen hinsichtlich der Abschreibung von Mieterinvestitionen auf die Nutzungsdauer der Investition abgestellt. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen (VwGH 25.04.2002, 99/15/0255). Wird die Nutzungsdauer der betrieblichen Gebäudeinvestition nicht nachgewiesen, kann diese auch in Anlehnung an § 8 EStG geschätzt werden (vgl. VwGH 23.3.2010, 2005/13/0027; VwGH 12.1.1993, 88/14/0077). Damit kann bei auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Verträgen der Zeitraum der Leistungsverpflichtung mit der Nutzungsdauer des Bauwerks angenommen werden." Es werde daher beantragt, die Entgelte nicht in den Jahren der Rechtseinräumung, sondern verteilt über die Nutzungsdauer des Bauwerks, das Gegenstand der Nutzungseinräumung ist, zu besteuern.

I.4.) Das Finanzamt_A legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen vor.

In der Stellungnahme vom 8. Mai 2012 führte die Abgabenbehörde ergänzend aus wie folgt:

"Erlöse aus Dienstbarkeiten iZm der Tiefgarage (Tz. 8 Bp-Bericht, ABNr.:_1):
Nachstehend eine Übersicht über die geleisteten Dienstbarkeitsentgelte (Wirtschaftsjahr 1. Oktober bis 30. September):"

Unternehmen_A: Vorschreibung und Zahlung: brutto Betrag_4 Gutschrift Betrag_5

Unternehmen_B: Vorschreibung und Zahlung: brutto Betrag_6

Unternehmen_C: Vorschreibung und Zahlung: brutto Betrag_7

Unternehmen_D: Vorschreibung und (An)Zahlung: brutto Betrag_8

"Nach Ansicht der Berufungswerberin begründet die Einräumung einer Dienstbarkeit ein Dauerschuldverhältnis. Im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen erfolge die Gewinnrealisierung im Umfang der anteiligen Leistungserbringung. Es sei daher wesentlich, ob Leistungen zeitpunkt- oder zeitraumbezogen erbracht werden. Da im konkreten Fall den Zuschussleistenden die Mitbenutzung der Zufahrt eingeräumt worden sei, komme eine Gewinnrealisierung nur über die geschätzte Laufzeit dieser Leistungsverpflichtung in Betracht. Dies gelte auch, wenn man im konkreten Fall von einem "Investitionskostenzuschuss" ausgehe. Dementsprechend wurde der Antrag gestellt die Versteuerung der Dienstleistungsentgelte verteilt über die Nutzungsdauer des Bauwerkes vorzunehmen.

Laut den der Bp vorgelegten Dienstbarkeitsverträgen wurden der Unternehmen_A, Unternehmen_B und der Unternehmen_C unbefristete Rechte (Mitbenützungsrecht, Fahrrecht) eingeräumt. Unternehmen_D wurde auf unbestimmte Zeit das Recht

eingerräumt, einen von ihm selbst errichteten Zugang an die Tiefgarage anzuschließen. Die Gegenleistung erfolgte in allen Fällen in Form einer Einmalzahlung. Nach Ansicht der Bp. ist eine zeitanteilige Versteuerung der Erträge nur dann geboten, wenn die Vereinbarung nach Art eines Bestandverhältnisses erfolgt oder dem Dienstbarkeitsentgelt der Charakter einer Vorauszahlung beizulegen ist. Beides ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Die Zahlungen erfolgen (mit Ausnahme Unternehmen_D, hier wurde für einen Ausnahmefall ein Rückzahlungsrecht eingeräumt) unabhängig davon, wie lange die Dienstbarkeitsberechtigten ihr Recht ausüben. Für die Dienstbarkeitsberechtigten stellen die bezahlten Entgelte Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut dar (siehe Marschner in Jakom EStG, § 4 Rz 173 zu "Wegerecht"). Die Einräumung einer unbefristeten, nicht rückzahlbaren Dienstbarkeit in Form einer einmaligen Abschlagzahlung stellt nach Ansicht der Bp. eine zeitpunkt- und nicht zeitraumbezogene Leistung dar. Die Dienstbarkeitsentgelte sind daher im Jahr der Rechtseinräumung in voller Höhe als Einnahmen zu erfassen."

In Erwiderung zu obigen Ausführungen brachte die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 11. Juni 2015 vor:

- "• Dass es sich bei der Einräumung eines Mietrechts oder sonstigen Gebrauchs- bzw. Benützungsbereichs wie zB einer Dienstbarkeit um die Begründung eines Dauerschuldverhältnisses handelt, dürfte unbestritten sein (vgl. zB OGH 18.9.2012, 4 Ob I 06/12k). Ein Unterschied zwischen einem "Bestandverhältnis" und einer Dienstbarkeit ist insoweit nicht auszumachen. Die in den EStR 2000 ausgeführte Möglichkeit der Bildung einer passiven Abgrenzung auf höchstens 20 Jahre, besteht insoweit, als zB ein geleisteter Baukostenzuschuss ein Entgelt für die Einräumung eines Benützungs- oder Bezugsrechtes darstellt (EStR Rz 2404; Margreiter, FJ 1995, 263). Die Richtlinien Ausführungen folgen damit der Judikatur des VwGH, nach der bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung zu erfolgen hat (VwGH 29.3.2006, 2005/14/0113; 29.10.2003, 2000/13/0090; 18.12.1996, 94/15/0148; 18.1.1994, 90114/0124). Der VwGH sieht in seiner Entscheidungslinie als entscheidend an, ob mit dem Zuschuss eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung des Vertragspartners (mit)abgegolten wird. Eine Dienstbarkeit führt genauso wie ein Mietrecht zu einer solchen zeitraumbezogenen Leistung des Verpflichteten.
- Die Frage, ob und wie lange die Berechtigten ihr Recht tatsächlich ausüben, ist für die Beurteilung, ob sich der Vertragspartner zur Einräumung eines Benützungsbereichs für zukünftige Zeiträume verpflichtet hat, ohne Bedeutung. Auch ist nicht entscheidend, ob das Einmalentgelt rückzahlbar ist oder nicht.
- Eine Periodisierung kommt auch aus einem anderen Grund in Betracht: Bei vorbelasteten Einkünften handelt es sich um bereits realisierte Einkünfte, denen unausweichlich in Zukunft noch Aufwendungen gegenüberstehen. Sind bestimmte Einnahmen eines Jahres zwangsläufig mit künftigen Aufwendungen (zB AfA,

Betriebskosten, Instandhaltungskosten etc) untrennbar verbunden, so sind nach der Rsp des VwGH diese künftigen Ausgaben bereits im Jahr der steuerlichen Erfassung der Einnahmen zu passivieren (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021, zu Wiederaufforstungskosten; 25.2.1954, 2959/51, zu Baustellenräumungskosten; 26.11.1974, 1840/73; vgl auch UFSW 16.7.2012, RV/0132-W/10). Die Rückstellungen aufgrund vorbelasteter Einkünfte sind von den (steuerlich unzulässigen) Aufwandsrückstellungen zu unterscheiden. Bei vorbelasteten Einkünften wird ein Teil der bereits realisierten Gewinne im Hinblick auf eine zwangsläufige Belastung in eine Passivpost eingestellt. Es sei eine Ähnlichkeit mit einer Rechnungsabgrenzung gegeben (vgl VwGH 25.2.1954, 2959/51)."

I.5.) Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 3. Juli 2017 führte die Abgabepflichtige im Schreiben vom 6. September 2017 aus, sie habe die Einnahmen unternehmensrechtlich und steuerlich auf zehn Jahre verteilt. Dieser Zeitraum sei bereits abgelaufen, weshalb sie den Antrag auf Verteilung der Einnahmen über vierzig Jahre - bei Beibehaltung des von ihr geschätzten Zeitraumes von zehn Jahren - zurückziehe.

II.) Sachverhaltsfeststellungen und Beweiswürdigung:

II.1.) Sachverhalt:

Die Abgabepflichtige hat vertraglich gegen Zahlung von Einmalbeträgen

a) im Jahr 2004 der Unternehmen_A, im Jahr 2005 dem Unternehmen_B und im Jahr 2006 der Unternehmen_C die unbefristeten Dienstbarkeiten des "Fahrrechts betreffend die Tiefgaragenein- und ausfahrt Straße_A samt unterirdischer Straße und Kreisverkehr" sowie

b) im Jahr 2006 dem Unternehmen_D "auf unbestimmte Zeit" das Recht auf Anschluss eines Zuganges an die Tiefgarage

eingewährt. Die Zahlungsvorschreibungen der Abgabepflichtigen an die Unternehmen_A beliefen sich im Jahr 2005 auf brt. Betrag_7 (hiervon Gutschrift im Jahr 2006 über brt. Betrag_5), an Unternehmen_B im Jahr 2005 auf brt. Betrag_6, an die Unternehmen_C im Jahr 2006 auf brt. Betrag_7 und an Unternehmen_D im Jahr 2007 auf brt.

Betrag_8 (siehe die (Dienstbarkeits)Verträge vom 31. März 2004, 30. März bzw. 1. April 2005, 20. September 2006 und 5. Dezember 2006 in Verbindung mit den unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes_A in "Tz. 8 Erlöse Mietrechte Tiefgaragenzufahrt" laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30. September 2011, ABNr.:_1, sowie im Schreiben vom 8. Mai 2012).

Die Abgabepflichtige schätzte die Verpflichtung aus der Dienstbarkeit mit einer Laufzeit von zehn Jahren und löste die Einnahmen verteilt auf zehn Jahre gewinnerhöhend (im Jahr 2005 um Betrag_9 €, im Jahr 2006 um Betrag_10 € sowie im Jahr 2007 um Betrag_11 €) auf (siehe ua. Schreiben der Abgabepflichtigen vom 6. September 2017 sowie Aufstellung "Entwicklung PRA "Mietrechte" Tiefgaragenzufahrt").

II.2.) Beweiswürdigung:

Obige Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den von der Beschwerdeführerin diesbezüglich

unwidersprochenen Feststellungen der Großbetriebsprüfung Standort_B im Bericht vom 30. September 2011, ABNr.:_1, aus den Schreiben vom 8. Mai 2012 und 6. September 2017 sowie aus der Aufstellung "Entwicklung PRA "Mietrechte" Tiefgaragenzufahrt".

III.) Rechtslage:

Nach dem so genannten Realisationsprinzip dürfen Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Das Realisationsprinzip gilt im Bereich der Gewinnrealisierung gleichermaßen für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG wie für die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG. Anzahlungen des Empfängers einer Leistung bewirken noch keine Gewinnrealisierung, und zwar auch dann nicht, wenn bereits das volle Entgelt bezahlt worden ist. Gewinnrealisierung darf erst angenommen werden, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht ist (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124; VwGH 29.4.2003, 99/14/0112; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 42ff zu § 6; Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 4 Rz. 184; Jakom/Laudacher, EStG, 2017, § 6 Rz. 53).

Kontinuierliche Leistungserbringungen führen zu einer kontinuierlichen Gewinnrealisierung (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0072). Die Gewinnrealisierung erfolgt bei einem Dauerschuldverhältnis pro rata temporis; bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen tritt die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung ein und sind die Gewinne daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0033; VwGH 29.3.2006, 2005/14/0113; VwGH 29.4.2003, 99/14/0112), während das zivilrechtliche Entstehen von Forderungen nicht entscheidend ist (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124). Für die Gewinnrealisierung ist es daher von Bedeutung, ob eine Leistung zeitpunktbezogen oder zeitraumbezogen erfolgt (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124; VwGH 29.4.2003, 99/14/0112; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0072; Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Rz. 48; Jakom/Marschner, EStG 2017, § 4 Rz. 186; Jakom/Laudacher, EStG, 2017, § 6 Rz. 54).

Betriebseinnahmen sind der Gewinnermittlungsperiode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören und auf deren Gewinn sie sich daher auch auswirken sollen. Der Anwendungsbereich besteht vor allem in Zusammenhang mit (schwebenden) Dauerschuldverhältnissen, also zeitraumbezogenen Schuldverhältnissen vor ihrer vollständigen Erfüllung. Für Einnahmen vor dem Bilanzstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (zB Mietvorauszahlungen beim Vermieter, entgeltliche Einräumung einer Leitungsdienstbarkeit; siehe § 198 Abs. 5 und 6 UGB). Vergleichbar mit Anzahlungen, die ua. vor Beginn des Dauerschuldverhältnisses für das Dauerschuldverhältnis geleistet werden (zB. Mietvorauszahlungen vor Beginn des Mietverhältnisses), führen Rechnungsabgrenzungsposten zu einem erfolgsneutralen Ausweis (VwGH 7.7.1980, 1146, 1283-1285/78; Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 320f).

Nach dem Gesetzeswortlauf setzen Rechnungsabgrenzungsposten Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag voraus, die einer "bestimmten Zeit" nach dem

Abschlussstichtag zuzurechnen sind (§ 198 Abs. 5 und 6 UGB). Bei der passiven Rechnungsabgrenzung kann der Zeitraum auch geschätzt werden, um eine vorzeitige Gewinnrealisierung zu verhindern; ein - auch nur schätzungsweise - bestimmbarer Zeitraum erscheint für die Steuerbilanz ausreichend (Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 321). Um eine vorzeitige Gewinnrealisierung zu verhindern, ist eine Schätzung nach Erfahrungswerten (zB Nutzungsdauer, Lebenserwartung) vertretbar. Bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Dauerleistungsverträgen wird auf die voraussichtliche Vertragsdauer abzustellen sein (vgl. VwGH 25.4.2002, 99/15/0255; VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

IV.) Erwägungen:

Das Finanzamt_A qualifiziert das Entgelt für die unbefristete Rechtseinräumung als eine im jeweiligen Jahr des Zahlungseinganges zu versteuernde Betriebseinnahme, die Abgabepflichtige erachtet diese hingegen als Dauerschuldverhältnis und verteilt die Ertragsvereinnahmung über zehn Jahre.

IV.1.) Dienstbarkeiten begründen als sonstige Dauerrechtsverhältnisse

Dauerschuldverhältnisse (siehe ua. OGH 27.3.2014, 1 Ob 5/14p). Im vorliegenden Fall steht für das Bundesfinanzgericht damit außer Zweifel, dass es sich bei den von der Abgabepflichtigen an die Unternehmen_A, Unternehmen_B, die Unternehmen_C und Unternehmen_D gewährten Einräumungen von unbefristeten Dienstbarkeiten bzw. eines unbefristeten Nutzungsrechtes um ein Dauerschuld- bzw. Dauerrechtsverhältnis handelt, da das zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Schuldverhältnis nicht durch einen Erfüllungsakt untergeht, sondern ein durch längere Zeit andauerndes Verhalten (nämlich im Form einer unbefristeten Duldung der Nutzung des Fahr-/ Zugangsrechtes) geschuldet wird (vgl. Koziol/Welser, Grundriss I¹⁰, 196). Abweichend von der Rechtsansicht des Finanzamtes_A erbringt die Abgabepflichtige ihre Leistungen an die Berechtigten nicht zeitpunktbezogen, sondern ausschließlich zeitraumbezogen, da diese - nach der Art eines Dauerschuldverhältnisses - den Berechtigten auf Dauer bzw. auf unbestimmte Zeit das Recht der Nutzung im vertraglich vereinbarten Ausmaß eingeräumt hat. Die Rechtseinräumungen wurden von den Nutzungsberechtigten in Form von Einmalzahlungen abgegolten.

Nach herrschender Rechtsprechung hat eine kontinuierliche Leistungserbringung eine kontinuierliche Gewinnrealisierung zur Folge, sodass die hiermit erzielten Gewinne laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert werden und daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen sind. Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde sind somit die streitgegenständlichen Einmalzahlungen der Nutzungsberechtigten nicht im Jahr der Geldvereinnahmung, sondern laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung als Gewinn (sohin anteilig) auszuweisen.

IV.2.) Nachdem im gegebenen Fall die Dienstbarkeit bzw. das Nutzungsrecht unbefristet eingeräumt wurde, bedarf es nach obiger Ausführungen einer Schätzung des Zeitraumes der voraussichtlichen Vertragsdauer. Die Abgabepflichtige hat den Zeitraum mit zehn Jahren zum Ansatz gebracht.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Dienstbarkeit (insbesondere ein Fahr- und Zugangsrecht) im Regelfall solange vom Berechtigten in Anspruch genommen wird, als dass dieser es (tatsächlich) benötigt und die Rechtsausübung durch die gegebenen (insbesondere baulichen) Umstände auch möglich ist. Dem vorliegenden Veranlagungsakt kann zwar nicht entnommen werden, dass die Nutzungsberechtigten die ihnen eingeräumten Rechte nicht längst möglich ausüben, sondern diese vorzeitig (freiwillig) aufgeben werden, doch erscheint dies auch nicht völlig abwegig.

Das Bundesfinanzgericht erhebt daher keine Einwendungen gegen den von der Beschwerdeführerin - geschätzten - (Mindest)Zeitraum der Ausübung der eingeräumten Dienstbarkeiten (des Fahr- und Zugangsrechtes) von zehn Jahren, sodass dieser in der gegenständlichen Entscheidung unverändert übernommen wird. Die Gewinnrealisierung der vereinnahmten Erträge hat damit über diesen Zeitraum zu erfolgen.

Abschließend wird bemerkt, dass es im gegebenen Fall - entgegen der Ansicht des Finanzamtes_A - von keinem Belang ist, ob eine Rückzahlungsvereinbarung abgeschlossen wurde. Bei der vorliegenden Rechtsfrage war lediglich hierauf abzustellen, dass den Berechtigten eine unbefristete Dienstbarkeit bzw. ein unbefristetes Nutzungsrecht gegen Entgelt eingeräumt worden ist.

V.) Die Berechnungen der streitgegenständlichen (jährlichen) Gewinnrealisierungen, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Gewinnverteilung der Jahre 2005 bis 2007 ergeben sich aus dem angeschlossenen Berechnungsblatt, das insofern Bestandteil dieser Entscheidung wird.

VI.) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Erlöserfassung bei Dauerschuldverhältnissen, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 6. September 2017

