

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf , gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 19. März 2013 betreffend die Einkommensteuer 2010

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) hat einen Gewerbebetrieb und ermittelt die daraus erzielten Einkünfte nach § 5 EStG 1988.

In der mit FinanzOnline am **3. Februar 2012** dem Finanzamt elektronisch übermittelten **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2010**wies der Bf unter Kennzahl 9130 Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter) in Höhe von 49.773,14 €, einen Gewinnfreibetrag (Grundbetrag) von 3.900,00 € und einen Gewinn von 236.888,43 € aus.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2010** vom**14. Februar 2012** veranlagte das Finanzamt den Bf zunächst erklärungsgemäß und setzte die Einkommensteuer für ein Einkommen von 236.306,43 € mit 108.037,82 € fest.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 2008 bis 2010 traf der Prüfer im**Bericht** vom **18. März 2013** Feststellungen betreffend ein Kraftwerksgebäude (Tz 1) und Photovoltaikanlagen (Tz 2) und nahm Kürzungen der AfA zu Tz 1 von 831,14 € und zu Tz 2 von 705,30 € (2x352,65) jeweils wegen Verlängerung der Nutzungsdauer vor. Bei den Photovoltaikanlagen (Tz 2) wurde dabei die erklärte Nutzungsdauer von 13 auf 20 Jahre erhöht.

Mit Bescheid vom 19. März 2013 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid. Im bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2010** vom **19. März 2013**

erhöhte das Finanzamt unter Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 18. März 2013 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 1.536,47 € auf Grund der Kürzung von AfA um denselben Betrag und setzte die Einkommensteuer für ein Einkommen von 237.842,90 € mit 109.156,45 € fest.

Mit **Schriftsatz** vom **25. März 2013** er hob der Bf **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19. März 2013 und beantragte sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung die erklärte Nutzungsdauer für die Photovoltaikanlagen von 13 Jahren anzuerkennen:

Sachverhalt:

Auf Grund von Gestattungsverträgen erlaubten die Grundstückseigentümer der R GmbH (in der Folge kurz **R-GmbH**) die Installation und den Betrieb einer Photovoltaikanlage auf die Dauer von 13 Jahren. Die vom Bf mit 13 Jahren angesetzte Abschreibungsdauer der Anschaffungskosten der im Jahr 2010 auf fremden Gebäuden installierten Photovoltaikanlagen sei vom Finanzamt von 13 auf 20 Jahre verlängert worden. Die Verlängerung der Nutzungsdauer sei mit dem Hinweis auf den BMF Erlass 010203/0452-VII6/2012 und die deutschen Abschreibungstabellen begründet worden.

Begründung:

Laut § 1 des Gestattungsvertrages gestatte der Grundstückseigentümer der R-GmbH die Installation und den Betrieb einer Photovoltaikanlage. Nach § 2 Z 4 des Vertrages räume der Grundstückseigentümer der Pflichtigen für die Dauer von 13 Jahren ab Inbetriebnahme der Anlage das Nutzungsrecht zu deren Betrieb unentgeltlich ein. Bis zu diesem Zeitpunkt sei der Pflichtige wirtschaftlicher Eigentümer und habe auch die Kosten der Instandhaltung der Anlagen zu tragen. Nach 13 Jahren ab Inbetriebnahme der Anlage gehe diese unentgeltlich in das Eigentum des Grundstückseigentümers über.

Deshalb seien die Grundsätze für die Abschreibung von Einbauten in fremden Gebäuden anzuwenden. Die maximale Nutzungsdauer sei damit grundsätzlich mit der Vertragslaufzeit begrenzt.

Werde bei Mieterinvestitionen (Einbauten in fremde Gebäude) der Mietvertrag auf kürzere Dauer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschlossen, so sei die kürzere Vertragsdauer maßgeblich: "Mieterinvestitionen sind grundsätzlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 7 Rz 37). Sei der Mietvertrag auf kürzere Dauer abgeschlossen; sei die AfA für Investitionen, die der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu überlassen hat, verteilt auf die Vertragsdauer vorzunehmen (VwGH 25.04.2002, 99/15/0255; EStR 2000 RZ 3124: Zitiert in Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2012 § 7 Rz 61).

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sei noch zu bemerken, dass die gegenständlichen Anlagen nach 13 Jahren im Hinblick auf die laufende technische Weiterentwicklung und der damit verbundenen Effizienz mit Sicherheit technisch überholt sein würden (Jakom aaO § 7 Rz 54).

Damit könne keine längere Abschreibungsdauer als 13 Jahre angesetzt werden.

Als Beilage wurde der Berufung ein Schreiben der R-GmbH vom 24. Jänner 2012 zur technischen Nutzungsdauer von Photovoltaikanlagen angeschlossen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **11. April 2013** wies das Finanzamt die Berufung sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage seien gemäß § 7 EStG 1988 auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Darunter sei die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304). Maßgebend sei dabei nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 07.09.1993, 93/14/0081). Die objektive Nutzbarkeit von Photovoltaikanlagen betrage laut verschiedenen Herstellern 20 Jahre und länger. Auch werde in der deutschen AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter bei Photovoltaikanlagen von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ausgegangen.

Im Ergebnis werde daher durch das 13-jährige Nutzungsrecht keine kürzere Abschreibungsdauer als die objektive Nutzungsdauer von 20 Jahren begründet.

Mit **Schriftsatz** vom **24. April 2013** wurde seitens des Bf ein **Vorlageantrag** gestellt und die Berufung um folgenden Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofes ergänzt:

Stammrechtssatz zu VwGH 1992/14/0052:

"Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung wird die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen bezeichnet ..." (Hinweis E 17.11.1992, 92/14/0141).

Die objektive Nutzungsmöglichkeit sei durch die vertragliche Vertragsdauer begrenzt. Damit habe der Bf im gegenständlichen Fall nach Ablauf der 13 Jahre am Wirtschaftsgut keine Verwendungsmöglichkeit mehr

Mit am 4. April 2016 zugestelltem **Schreiben** vom **21. März 2016** forderte das erkennende Gericht den Bf zur Stellungnahme binnen eines Monats zu folgendem Vorhalt auf:

In der Berufung vom 25. März 2013 werde die Verlängerung der Abschreibungsdauer der Photovoltaik-Anlagen von 13 auf 20 Jahre mit dem Argument bekämpft, diese seien auf fremden Gebäuden installiert und gingen nach § 2 (Z 5) des Gestaltungsvertrages 13 Jahre nach Inbetriebnahme unentgeltlich in das Eigentum des Grundeigentümers über.

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19. März 2013 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 1.536,47 € auf Grund der Kürzung von AfA um denselben Betrag erhöht worden. Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 18. März 2013 sei ersichtlich, dass davon 831,14 € (228,80+1.136,19-533,85) auf die Wasserkraftanlage E entfallen, die nicht strittig sind.

Bei den Photovoltaikanlagen sei durch die Betriebsprüfung für 2010 nur bei den Anlagen A I und A II eine steuerlich wirksame Kürzung der AfA um je 352,65 € vorgenommen worden.

Nach den vorliegenden undatierten Gestattungsverträgen befinden sich diese beiden Photovoltaikanlagen am eingangs angeführten nunmehrigen Wohnort des Bf auf den Grundstücken 123 und 124 der von der EZ 99 abgespaltenen EZ 910 der KG4711G. Diese beiden Liegenschaften samt den darauf befindlichen Gebäuden seien dem Bf schon mit Schenkungsvertrag vom 9. Februar 2009 unentgeltlich mit dem Zusatz, dass der tatsächliche Besitz und die Verfügungsgewalt bereits mit 1. Jänner 2009 übergegangen ist, zugewendet worden.

Die laut dem vom Bf vorgelegten Anlageverzeichnis zum 31.12.2010 am 31.12.2009 angeschafften und am 1.3.2010 in Betrieb genommenen Photovoltaikanlagen A I und II seien demnach auf Grundstücken und Gebäuden, deren Eigentümer der Bf selbst sei, errichtet worden. Die Argumentation der Berufung 25. März 2013 gehe von einem falschen Sachverhalt (Photovoltaikanlage auf fremden Grundstücken und Gebäuden) aus und sei deshalb verfehlt.

Die beiden undatierten (!) Gestattungsverträge betreffend A I und II könnten daran nichts ändern, weil die R-GmbH vom Bf als alleinigem Gesellschafter und Geschäftsführer laut Firmenbuch erst mit Erklärung vom 6. Juni 2012 errichtet worden sei.

Die dem Bf gesetzte Frist zur Stellungnahme zum Vorhalt vom 21. März 2016 ist am 4. Mai 2016 fruchtlos verstrichen.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Bf ist seit 1. Jänner 2009 im tatsächlichen Besitz mit Verfügungsgewalt über die Grundstücke 123 und 124 samt den darauf befindlichen Gebäuden an seiner oben genannten Wohnadresse, die ihm am 9. Februar 2009 von seinem Vater geschenkt worden sind.

Am 1. März 2010 nahm der Bf zwei von ihm am 31. Dezember 2009 um je 13.098,50 € angeschaffte Photovoltaikanlagen I und II auf den in seinem Eigentum stehenden, genannten Grundstücken in Betrieb.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der beiden Photovoltaikanlagen beträgt 20 Jahre.

Mit Erklärung vom 6. Juni 2012 hat der Bf als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer die R-GmbH mit dem Geschäftszweig Beratung, Verkauf und Montage von Photovoltaikanlagen sowie Gemüsebau errichtet.

Beweiswürdigung

Die unstrittigen Anschaffungskosten, Zeitpunkte der Anschaffung und der Inbetriebnahme der beiden Anlagen ergeben sich aus dem vorliegenden Anlagenverzeichnis des Bf zum 31. Dezember 2010.

Die Eigentumsverhältnisse ergeben sich aus dem Grundbuchsauszug der EZ 910 der KG 4711, dem Schenkungsvertrag vom 9. Februar 2009 der Urkundensammlung und dem Bewertungsakt zu EW-AZ 4747.

Das gegenteilige Vorbringen des Bf – es handle sich um Anlagen auf fremden Grund bzw. diese Anlagen fielen nach Auslaufen der auf 13 Jahre begrenzten Nutzungsberechtigung entschädigungslos an den Grundeigentümer und seien damit der weiteren Nutzung durch den Bf entzogen – ist deshalb nachweislich unrichtig. Seitens des Bf wurde dem Vorhalt des erkennenden Gerichts vom 21. März 2016 auch nicht entgegen getreten.

Die vom Bf in der Berufung genannten Gestattungsverträge sind an sich für das gegenständliche Veranlagungsjahr 2010 – abgesehen davon, dass sich daraus die Situierung der beiden Photovoltaikanlagen I und II auf den genannten Liegenschaften ergibt – nicht relevant:

Die beiden Gestattungsverträge sind nämlich zwar vom Bf zweimal – einmal als Grundeigentümer und einmal als Geschäftsführer der nutzungsberechtigten R-GmbH unterfertigt, tragen jedoch kein Datum. Die R-GmbH ist jedoch nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug erst im Jahr 2012 errichtet worden.

Außerdem wird in den beiden Gestattungsverträgen ohnehin der Bf als Grundstückseigentümer genannt.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Photovoltaikanlagen wird von Larnhof (SWK 2009, S 687ff) mit mindestens 20 Jahren angegeben. Er führt dort exemplarisch an, dass laut Garantiekarte für Photovoltaik-Module der Fa. Photovoltaik Technik GmbH (<http://www.pv-austria.at/>) eine Garantie für 80% der bei der Auslieferung spezifizierten Nennleistung für einen Zeitraum von 25 Jahren eingeräumt und eine Lebensdauer dieser Module von 30 Jahren angegeben werde.

Das Internetportal "Energiesparhaus.at" (<http://www.energiesparhaus.at/energie/photovoltaik.htm>) gehe von einer Nutzungsdauer von mindestens 20 Jahren aus.

Die deutsche Afa-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (BStBl I 2000 S. 1532) gibt für Photovoltaikanlagen unter Punkt 3.1.6 eine Nutzungsdauer von 20 Jahren an.

Auch in der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates (**UFS 28.05.2009, RV/0254-L/07**) und des Bundesfinanzgerichts (**BFG 11.07.2014, RV/7102237/2011**) wird die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Photovoltaikanlagen mit zumindest 20 Jahren bemessen.

Das erkennende Gericht geht deshalb in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die gegenständlichen beiden Photovoltaikanlagen ebenfalls eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren haben.

Daran vermag die vom Bf der Berufung angeschlossene Stellungnahme zur technischen Nutzungsdauer von Photovoltaikanlagen nichts zu ändern:

Diese Stellungnahme ist mit einem Briefkopf der R-GmbH versehen, mit 24. Jänner 2012 datiert und vom Bf unterfertigt. In der Berufung vom 25. März 2013 wird behauptet, dass es sich dabei um ein Schreiben der R-GmbH vom 24.1.2012 handle.

Wie bereits oben aufgezeigt, wurde die R-GmbH jedoch erst mit Erklärung des Bf vom 6. Juni 2012 errichtet. Es ist damit offensichtlich, dass der Bf dieses Schreiben rückdatiert hat.

Das Vertrauen in die Glaubwürdigkeit des Vorbringens des Bf ist jedoch bereits durch seine oben aufgezeigte unrichtige Darstellung der Eigentumsverhältnisse erschüttert. Das erkennende Gericht schenkt deshalb auch der obigen Beurteilung widersprechenden Behauptung des Bf, nach 13 Jahren seien die beiden Anlagen wegen der laufenden technischen Weiterentwicklung und der damit verbundenen Effizienz technisch überholt, keinen Glauben.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass in der Zeitung (Blatt x.y..2013) von der Errichtung einer Photovoltaikanlage durch die R-GmbH auf den Dächern von Gemeindegebäuden und der Lebensdauer von 25 Jahren dieser Anlagen mit Garantie einer Leistung von 80% berichtet wurde.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304).

Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsguts oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsguts (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081).

Da die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der beiden Photovoltaikanlagen mit Anschaffungskosten von je 13.098,50 € nach obigen Feststellungen 20 Jahre beträgt, steht dem Bf für das Jahr 2010 (Anschaffung 2009) nur eine AfA von je 654,93 € (5%) statt 1.007,58 € (7,69% bzw. 1/13) zu.

Der bekämpfte Bescheid entspricht deshalb der geltenden Rechtslage.

Die Berufung erweist sich damit als unberechtigt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da der seitens des Bf aufgeworfenen Rechtsfrage auf Grund der vorgenommenen Beweiswürdigung im gegenständlichen Fall gar keine Bedeutung zukommt, ist keine Revision zulässig.

Linz, am 9. Mai 2016