



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw1 Bw2 - Bw3 - Anlagenbau GmbH, vertreten durch DDr. StB1 & Mag. StB2 Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, vom 23. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA1 FA2 , vertreten durch Mag. Silvia AV, vom 20. Oktober 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2007-2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

2007:

129.179,96 € Einkommen

32.294,99 € Körperschaftsteuer

2008:

122.482,30 € Einkommen

30.620,58 € Körperschaftsteuer

2009:

53.653,98 € Einkommen

13.413,50 € Körperschaftsteuer

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Abschreibungsdauer eines Superädifikates. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass sich diese aus § 8 Abs 1 EStG ergebe. Die Berufungswerberin (Bw.) ist der Ansicht, dass sich

diese nach der Laufzeit jenes Baurechtsvertrages orientieren muss, der die Bw. berechtigte, das Superädifikat zu errichten.

Die Darstellung des Sachverhaltes bezieht sich auf den Streitzeitraum 2007-2009, soweit nichts anderes angegeben wird:

Feststellungen:

Die Bw. betrieb ein technisches Büro für Anlagenbau. Sie befasste sich mit dem Betrieb, der Planung, der Lieferung, der Montage und der Inbetriebnahme von verfahrenstechnischen Anlagen auf den Gebieten der Streichfarben- und Chemikalienaufbereitung, Stärkeaufbereitung, Marmor- und Gesteinsaufbereitung, Dispergieranlagen, sowie der Ent- und Beladeanlagen für Bahn, Schiffe und LKW (Vermerk des Prüfers im Arbeitsbogen).

Die Bw. hatte vier Gesellschafter:

Ing. Harald Bw3 , geb. 7.12.Datum1, beteiligt mit 25%

dessen Gattin Andrea Bw3 , geb. 15.9.Datum2, beteiligt mit 25%

DI Anton Bw2 , geb. 19.1.Datum3, beteiligt mit 25%

dessen Gattin Ulrike Bw2 , geb. 27.8.Datum4, beteiligt mit 25%

DI Bw2 und Ing. Bw3 waren die Geschäftsführer der Bw. (Firmenbuchauszug betreffend die Bw.).

Die Bw. beschäftigte abgesehen von deren Gesellschafter-Geschäftsführern weitere drei Dienstnehmer . Ferner war auch noch die Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers DI Bw2 bei der Bw. beschäftigt , allerdings mit einem Jahreseinkommen von unter 5.000 €. Die Gattin des Ing. Bw3 war im Streitzeitraum nicht bei der Bw. beschäftigt (Berechnung und Darstellung der Abfertigungsansprüche per 31.12.2008 und 2009 als Beilagen zum Jahresabschluss 2008 und 2009, G+V-Rechnung 2008 Punkt 5 ; G+V-Rechnung 2009; Einkommensteuerbescheide betreffend die beiden Gesellschafter – Geschäftsführer 2007-2009; Einkommensteuerbescheide betreffend die Gattinen der Gesellschafter-Geschäftsführer 2007-2009).

Die Bw. zahlte Gehälter in folgender Höhe:

2007 : 493.185,38 €,

2008 : 550.284,41 €

2009 : 564.027,94 € (G+V-Rechnungen 2007-2009).

Sie erzielte folgende Umsätze:

2007: 2,106.411,01 € (G+V-Rechnung 2008)

2008: 3,318.540,11 € (G+V-Rechnung 2009)

2009: 2,448.935,08 € (G+V-Rechnung 2009)

Sie erzielte folgende Einkünfte:

2004: 70.052,70 €

2005: 78.520,12 €

2006: 82.863,92 €

(Körperschaftsteuerbescheide 2004-2006).

2007: über 125.000 € (Berufungsvorentscheidung vom 24.1.2011)

2008: über 120.000 € (Berufungsvorentscheidung vom 24.1.2011)

2009: über 50.000 € (Berufungsvorentscheidung vom 24.1.2011)

Am 31.12.2009 betrugen die Verbindlichkeiten der Bw. bei Kreditinstituten 638.935,26 € (Jahresabschluss 2009).

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. waren Eigentümer der Liegenschaft EZ 0006 KG Stadt1 (Grundbuchsatzug betreffend diese Liegenschaft). Sie räumten der Bw., vertreten durch die beiden Gesellschafter – Geschäftsführer, ein Baurecht auf die Dauer von 25 Jahren an dieser Liegenschaft ein. Der vereinbarte Baurechtszins betrug 2.400 € pro Jahr. Auf Grund dieses Baurechtsvertrages war die Bw. berechtigt und verpflichtet, auf der o.a. Liegenschaft ein Betriebsgebäude für ihre Geschäftszwecke zu errichten und das Bauwerk in gutem Zustand zu erhalten (Baurechtsvertrag vom 30.3.2007, Punkte I, II IV, V, XII).

Der Baurechtsvertrag sah ferner vor:

Wenn die Bw. mit der Entrichtung des Baurechtszinses für 6 Monate im Rückstand ist, erlischt das Baurecht. Bei Erlöschen des Baurechts fällt das Gebäude um 25 % des Wertes in das Eigentum der Grundeigentümer (Baurechtsvertrag vom 30.3.2007, Punkt X).

Die Bw. errichtete auf der Liegenschaft, auf der ihr das Baurecht eingeräumt worden war, ein Betriebsgebäude. Dadurch wurde sie bis einschließlich 2009 mit Errichtungskosten von 645.524,26 € belastet (Anlagenverzeichnis Bw. 2009, Jahresabschluss Bw. 2009).

Die Laufzeit des Baurechtsvertrages von 25 Jahren war zum Zeitpunkt der Errichtung des Baurechtsvertrages von den Vertragsparteien ernst gemeint. Daran hat sich während des Streitzeitraumes nichts geändert. Daher war zum Zeitpunkt der Errichtung des Baurechtsvertrages und auch noch während des gesamten Streitzeitraumes mit einem Erlöschen des Baurechts am 30.3.2032 zu rechnen. Daher war im selben Zeitraum damit zu

rechnen, dass die Bw. das von ihr errichtete Gebäude nur bis zum 30.3.2032 werde nutzen können.

Die Bw. war auf Grund des Baurechtsvertrages verpflichtet, ein Betriebsgebäude auf dem Grundstück der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. zu errichten (Punkt II Baurechtsvertrag). Nach Ablauf von 25 Jahren (Art I Baurechtsvertrag) sollte jedoch auf Grund dieses Vertrages das Baurecht erlöschen und daher (§ 9 Abs 1 Baurechtsgesetz) das Betriebsgebäude an die Grundeigentümer fallen. Dafür werden die Grundeigentümer der Bw. eine Entschädigung von 25 % des Wertes des Gebäudes bezahlen müssen (§ 9 Abs 2 Baurechtsgesetz). Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bw. diesen Vertrag mit einem Fremden nicht geschlossen hätte. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bw. die Laufzeit des Vertrages von 25 Jahren mit einem Fremden nicht vereinbart hätte.

Beweiswürdigung:

1.) Wenn das Baurecht erlischt, dann gelangt das Gebäude ins Eigentum der Gesellschafter – Geschäftsführer. Diese haben der Bw. in diesem Fall nur 25% des Wertes des Gebäudes zu ersetzen (§ 9 Baurechtsgesetz). Zieht man in Betracht, dass die Parteien des Baurechtsvertrages ein enges gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis zu einander haben, und bedenkt man, dass die Kosten der Errichtung des Gebäudes, mit welchen die Bw. belastet war, beträchtlich waren (645.524,26 €), so könnte dies scheinbar darauf hindeuten, dass die Bw. bereits bei Abschluss des Baurechtsvertrages damit rechnen konnte, dass die Grundeigentümer der Bw. auch nach Ablauf von 25 Jahren die weitere Nutzung des Gebäudes ermöglichen werden. Andernfalls, so scheint es, wäre die Bw. wohl nicht bereit gewesen, so viel Geld in die Errichtung ihres Betriebsgebäudes zu investieren.

Diesen Erwägungen ist allerdings entgegenzuhalten: Die Bw. erzielte 2004-2009 hohe Gewinne:

2004: 70.052,70 €

2005: 78.520,12 €

2006: 82.863,92 €

(Körperschaftsteuerbescheide 2004-2006).

2007: über 125.000 € (Berufungsvorentscheidung vom 24.1.2011)

2008: über 120.000 € (Berufungsvorentscheidung vom 24.1.2011)

2009: über 50.000 € (Berufungsvorentscheidung vom 24.1.2011)

Angesichts dieser hohen Gewinne war bei Abschluss des Baurechtsvertrages und während des ganzen Streitzeitraumes damit zu rechnen, dass sich die Investition der Errichtung des Betriebsgebäudes, welche Kosten von 645.524,26 € verursacht hat, in wesentlich weniger als 25 Jahren amortisieren wird. Die Tatsache, dass die Bw. 25 Jahre nach dem Abschluss des Baurechtsvertrages das Eigentum am Betriebsgebäude gegen eine Entschädigung von nur 25 % des Wertes des Gebäudes verlieren wird, war daher für die Bw. bereits bei Abschluss des Baurechtsvertrages und auch noch im ganzen Streitzeitraum ein verschmerzbares Problem. Dies gilt umso mehr, da die Bw. im Gegenzug den Grundeigentümern ab 2007 einen Baurechtszins bezahlen musste, der dermaßen gering war, dass er als unwesentlich anzusehen war (2.400 € pro Jahr). Die beträchtlichen Investitionskosten betreffend das Betriebsgebäude und die geringe Entschädigung, die die Bw. für den Verlust des Eigentums am Betriebsgebäude zu erwarten hatte, konnten daher von vornherein kein Grund zur Annahme sein, die Bw. werde auch nach 25 Jahren das Betriebsgebäude weiterhin nutzen dürfen, weil dies nötig sein werde, um die Amortisation der Errichtungskosten zu erreichen.

2.) Die Grundeigentümer, die Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., waren im Geschäftsbereich der Bw. nur für und nur im Namen der Bw. tätig und haben im selben Geschäftsbereich keine Tätigkeiten als Einzelunternehmer entfaltet (Einkommensteuerbescheide betreffend die Grundeigentümer für 2007-2009). Dies deutet scheinbar darauf hin, dass die Grundeigentümer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Baurechtsvertrages kein erkennbares Interesse daran haben konnten, nach Ablauf von 25 Jahren das Betriebsgebäude der Bw. selbst zu nutzen und die Bw. von der weiteren Nutzung auszuschließen.

Allerdings ist dieses Indiz wesentlich weniger bedeutsam als die Tatsache, dass die Gesellschafter – Geschäftsführer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Baurechtsvertrages (30.3.2007) im 49. (Ing. Bw3) und im 55. Lebensjahr (DI Bw2) standen. Diese Personen werden 25 Jahre später im 74. und im 80. Lebensjahr sein. Bei der Bw. handelt es sich um eine kleine Gesellschaft mit fünf Angestellten, (wenn man die Gattin des DI Bw2 mit ihrem sehr geringen Gehalt dazurechnen wollte, wären es sechs Angestellte).

Auf Grund des Alters der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Baurechtsvertrages erscheint es glaubhaft, dass die Parteien des Baurechtsvertrages beim Abschluss dieses Vertrages und auch während des Streitzeitraumes nicht ernsthaft mit einer Laufzeit des Vertrages von über 25 Jahren gerechnet haben (vgl. VwGH vom 25.4.2002, 99/15/0255).

3.) Daher erscheint es glaubhaft, dass die Parteien des Baurechtsvertrages die laut Vertragstext vereinbarte Laufzeit dieses Vertrages zum Zeitpunkt des Abschlusses des

Vertrages und während des gesamten Streitzeitraumes tatsächlich ernst genommen haben. Daher war bei Abschluss des Baurechtsvertrages und auch noch während des restlichen Streitzeitraumes damit zu rechnen, dass das Gebäude auf Grund des insoweit ernst zu nehmenden Vertragstextes nach Ablauf von 25 Jahren der Bw. nicht länger zur Nutzung zur Verfügung stehen werde.

4.) Fremdvergleich:

Die Laufzeit von 25 Jahren liegt innerhalb der Bandbreite der Laufzeiten, die vom Gesetz vorgegeben werden (§ 3 Abs 1 BaurechtsG). Das Ausmaß der Entschädigung von 25 % des vorhandenen Bauwertes entspricht der vom Gesetzgeber grundsätzlich vorgesehenen, wenn auch dispositiven Norm (§ 9 BaurechtsG). Wer behauptet, dass diese Vereinbarungen nicht fremdüblich seien, muss dies beweisen, zumal diese Vereinbarungen dem Gesetz entsprechen. Dass das Gesetz den Parteien fremdunübliche, wenn auch dispositive Regelungen auferlege, darf jedenfalls nicht ohne Beweis angenommen werden. Da ein solcher Beweis fehlt, kann insoweit auch keine mangelnde Fremdüblichkeit festgestellt werden. Dass die Bw. verpflichtet war, das Bauwerk zu errichten und zu erhalten, war keine zusätzliche Härte für sie, weil dies sowieso in ihrer Absicht stand, da sie das Bauwerk für ihren Betrieb brauchte. Zudem erhielt die Bw. im Gegenzug für ihre Zusagen das Recht, das Grundstück, auf dem sie die Immobilie errichtete, gegen ein nicht ins Gewicht fallendes Entgelt (2.400 € pro Jahr wertgesichert) nutzen zu dürfen.

Die Bw. erkaufte sich somit den Vorteil der äußerst preisgünstigen Nutzung des Grund und Bodens für 25 Jahre mit dem Verlust des Eigentums am Bauwerk nach 25 Jahren. Diese Regelung erscheint als eher günstig für die Bw. : Die Bw. hatte auf Grund dieses Vertrages die Chance, den Nachteil des Eigentumsverlustes nach 25 Jahren durch gewinnträchtige wirtschaftliche Tätigkeiten in den Jahren davor mehr als nur wettzumachen. Wesentlichen Anteil an dieser Chance hatte der äußerst niedrige Baurechtszins. Dass diese Chance zum Zeitpunkt des Abschlusses des Baurechtsvertrages und noch während des Streitzeitraumes realistisch war, zeigen die beträchtlichen Gewinne der Bw. im Zeitraum 2004-2009.

Aus der Sicht der beiden Grundeigentümer ist der Baurechtsvertrag nachteilig, weil sie nur einen geringfügigen Baurechtszins erhalten und weil sie ihren Vorteil, das Eigentum am Bauwerk, erst nach 25 Jahren erhalten werden, somit zu einer Zeit, in der sie bereits im hohen Alter stehen oder vielleicht nicht mehr leben werden. Kein wirtschaftlich denkender Unternehmer, der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits im 49. Lebensjahr steht oder älter ist, würde so einem Vorteil zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses einen wesentlichen Stellenwert einräumen.

Im Ergebnis ist die Nutzungsüberlassung am Grundstück durch die Grundeigentümer an die Bw. während der 25 – jährigen Laufzeit des Vertrages eher als Nutzungseinlage der Grundeigentümer und Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bw. anzusehen. Nutzungseinlagen sind jedenfalls steuerlich anzuerkennen.

Im Ergebnis hält der Baurechtsvertrag einem Fremdvergleich stand, auch wenn er für die Grundeigentümer eher nachteilig ist.

rechtliche Beurteilung:

Die Bw. als Baurechtsnehmerin kann das von ihr auf fremdem Grund errichtete Gebäude auf Grund der Laufzeit des Baurechtsvertrages von nur 25 Jahren nicht während der gesamten technischen und wirtschaftlichen Abnutzungsdauer dieses Gebäudes nutzen. Daher ist in Bezug auf die Absetzung für Abnutzung dieses Gebäudes die kurze rechtliche Nutzungsdauer von 25 Jahren maßgebend (vgl. VwGH vom 25.4.2002, 99/15/0255; VwGH 26.11.1991 91/14/0179; Quantschnigg – Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 TZ 14.2 und TZ 22).

Beide Parteien gehen davon aus, dass das Bauwerk nach 25 Jahren ohne Entschädigung den Grundeigentümern zufallen wird. Diese Ansicht wird nicht geteilt. Gemäß § 9 BaurechtsG hat der Grundeigentümer dem Bauberechtigten bei Erlöschen des Baurechts eine Entschädigung von 25 % des vorhandenen Bauwertes zu leisten. Die Parteien haben insoweit keine gegenteilige Vereinbarung geschlossen. Daher gilt § 9 BaurechtsG ohne Einschränkung.

Bemessungsgrundlagen:

2007:

131.236,34 €

+1311,55 € (vgl. BP-Bericht)

132.547,89 € Einkünfte laut Finanzamt

-3.367,93 € Minderung laut UFS

129.179,96 € Einkommen laut UFS

2008:

126.366,54 €

+2.699,96 € Korrektur BP-Bericht

129.066,50 € Einkünfte laut Finanzamt

-6584,20 € Minderung laut UFS

122.482,30 € Einkommen laut UFS

2009:

57.130,36 Einkünfte laut BP

+2.691,72 € Korrektur des BP-Berichtes

59.822,08 € Einkünfte laut Finanzamt (Berufungsvorentscheidung)

-6168,10 € Minderung laut UFS

53.653,98 Einkommen laut UFS

Auf Grund dieser festgestellten Einkommen wurden jeweils 25% Körperschaftsteuer festgesetzt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Jänner 2012