

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100605/2011

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache Dr. B, Str. 38, PIZI C, damals vertreten durch D Steuerberater OG, Str. 21, PLZI E, gegen den Bescheid des Finanzamtes F betreffend Einkommensteuer 2009 mit Ausfertigungsdatum 18.7.2011

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruchs.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde fertigte über Antrag des Abgabepflichtigen am 18.7.2011 einen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 (vom 2.2.2011) und gleichzeitig einen neuen Sachbescheid aus. Dem Begehren des Bf. wurde im neuen Einkommensteuerbescheid insofern nicht Rechnung getragen, als der im Jahr 2009 geltend gemachte Gesamtaufwand von € 24.300,00 - betreffend die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr für das erworbene Baurecht - nicht in

dieser Höhe als Sofortaufwand, sondern im anteiligen Ausmaß des auf dreißig Jahre eingeräumten Baurechtes als Abschreibung für Abnutzung in Höhe von € 270,00 (€ 24.300,00 : 360 Monate x 4 Monate) in Ansatz gebracht wurde.

2. Dagegen wurde mit Schreiben vom 19.11.2011 Berufung erhoben und beantragt, die Nutzungsdauer für die zu aktivierenden Kosten von € 24.300,00 mit zehn Jahren zu bemessen, da der mit der "G GmbH" abgeschlossene Bestandsvertrag zur Errichtung einer Tankstelle der Bestandnehmerin die Möglichkeit einräume, diesen Vertrag nach zehn Jahren kündigen zu können. Der Berufungswerber habe mit der Baurechtsbestellerin die Möglichkeit der *"jederzeitigen Beendigung des Baurechtsvertrages nach Ablauf von 10 Jahren vereinbart. ... Somit wird der Baurechtsvertrag im Fall der Kündigung des Bestandsvertrages jedenfalls mit gleichem Datum beendet werden. Der Bestand des Baurechtsvertrages hängt direkt mit dem Bestand des Bestandsvertrages zusammen."*

3. Mit der am 20.9.2011 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung wies die Abgabenbehörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es richtig sei, dass die Bestandnehmerin einen Aufkündungsverzicht für zehn Jahre abgegeben habe. Allerdings sei im Punkt II. des Bestandsvertrages vereinbart, dass die Bestandnehmerin im Falle, dass der Bestandsvertrag vor fünfzehn Jahren aufgelöst werden sollte, entweder auf ihre Kosten die Entfernung der Kontaminationen vornehme und den ursprünglichen Zustand herstelle oder aber die Tankstelle dem Bestandgeber unentgeltlich in dessen Eigentum überlasse. Die Anschaffungskosten für die Erlangung des Baurechtes umfassen die Grunderwerbsteuer von € 18.900,00 und die Eintragungsgebühr von € 5.400,00. Baurechte seien im Falle des entgeltlichen Erwerbs auf den Baurechtszeitraum verteilt abzuschreiben. Das Baurecht sei auf die Dauer von dreißig Jahren eingeräumt worden. Es sei sohin auf den Baurechtsvertrag und nicht auf den Bestandsvertrag abzustellen. Das Baurecht - welches mit Anschaffungskosten von € 24.300,00 zu bewerten sei - ende nicht automatisch mit der Auflösung des Bestandsvertrages.

4. Am 24.10.2011 wurde dagegen über FINANZOnline ein Vorlageantrag eingebracht. Zum Berufungsbegehren wurde ergänzend vorgebracht, dass der Berufungswerber gezwungen sei, den Baurechtsvertrag zu lösen, wenn die Bestandnehmerin den Bestandsvertrag nach Ablauf des Kündungsverzichtes nicht verlängere. Diese Möglichkeit sei zwischen dem Berufungswerber und der Baurechtsgeberin *"dezidiert vereinbart"* worden.

5. Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht am 21.12.2011 zur Entscheidung vorgelegt.

6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

7. Aufgrund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2018 wurde das gegenständlich anhängige Rechtsmittelverfahren der Gerichtsabteilung der erkennenden Richterin zur Erledigung zugeteilt.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer erzielte im Beschwerdejahr unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.
2. Mit Baurechtsvertrag vom 23.9.2009 erwarb der Beschwerdeführer auf die Dauer von 30 Jahren das Baurecht für die Errichtung einer modernen Tankstellenanlage samt Nebenanlagen gegen Bezahlung eines jährlichen Baurechtszinses von € 30.000,00.
3. Im Grundbuch, Katastralgemeinde xxxx H, Bezirksgericht I, wurden (gemäß Verordnung BGBl. II, 143/2012) am 7.5.2012 für das Baurecht die Einlagezahl 233 und für die Eigentümerin der belasteten Liegenschaft die Stammeinlage EZ 232 für die Baurechtseinlage EZ 233 eröffnet.
4. Außer Streit steht, dass der Beschwerdeführer für die Erlangung des Baurechtes auf dem Grundstück XX/X, inliegend in EZ 15 KG xxxx H, Aufwendungen in Höhe von € 24.300,00 betreffend die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr tätigte.
5. Mit Bestandvertrag vom 31.3.2009 vermietete der Beschwerdeführer die Bestandfläche (Grundstück XX/X) zur Errichtung und den Betrieb einer Treibstofftankstelle samt Nebenanlagen um einen Mietzins von jährlich € 52.800,00 zuzüglich der Mehrwertsteuer an die Firma G GmbH (nun durch Namensänderung K GmbH).
6. Der Nutzen der Aufwendungen von € 24.300,00 erstreckt sich auf die Dauer des eingeräumten Baurechts von 30 Jahren.

III. Beweiswürdigung

In Streit steht lediglich, auf welche Nutzungsdauer die für den Erwerb des Baurechtes geleisteten Zahlungen im Betrag von € 24.300,00 (Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr) abzuschreiben sind. Während die Abgabenbehörde die Nutzungsdauer mit der Dauer der Baurechtseinräumung von dreißig Jahren gleichstellt, vertritt der Beschwerdeführer den Standpunkt, dass die Nutzungsdauer mit zehn Jahren aufgrund der im Bestandsvertrag getroffenen Regelungen in Ansatz zu bringen sei. Die Feststellungen zu den Punkten II. 1. bis 5. ergeben sich aus den angezogenen Urkunden, der Feststellung zum Punkt II. 6. liegen folgende Überlegungen zugrunde (§ 167 Abs. 2):

1. Mit dem notariell errichteten Baurechtsvertrag vom 18.9.2009 räumte die Baurechtsgeberin dem Beschwerdeführer als Bauberechtigten das Baurecht auf dem Grundstück XX/X im Ausmaß von 3205 m² der Liegenschaft EZ 15 Grundbuch xxxx H auf die Dauer von 30 Jahren, somit bis zum 31. August 2039, zur Errichtung einer modernen Tankstellenanlage samt Nebenanlagen ein, der diese Rechtseinräumung annahm (§ 2). Auszugsweise wiedergegeben enthielt der Baurechtsvertrag folgende Regelungen:

Die Vertragsparteien vereinbaren einen - wertgesichert zu haltenden - jährlichen Bauzins von pauschal € 30.000,00 (§ 3).

Die Übergabe und Übernahme des vom Baurecht betroffenen Grundstücks erfolgt am 1.9.2009 (§ 4).

Der Bauberechtigte ist berechtigt, das zu errichtende Objekt an einen renommierten Internationalen Konzern in Bestand zu geben und seine Pflichten aus dem Vertrag zur Gänze oder zum Teil an diesen Internationalen Konzern weiterzugeben (§ 6).

Beide Vertragsparteien erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung zu nachstehenden Grundbuchseintragungen ... (§ 7 Grundbuch).

Das Baurecht erlischt mit Zeitablauf sowie bei Nichtzahlung des Bauzinses durch zwei aufeinanderfolgende Jahre (§ 8).

Bei Beendigung des Vertrages steht dem Grundeigentümer das Recht zu, die auf dem gegenständlichen Grundstück befindlichen Objekte zum Verkehrswert (Bewertung durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen) zu übernehmen oder die Herstellung des ursprünglichen Zustandes zu verlangen (§ 9 Rückgabe).

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages sowie Nebenabreden bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform. Ebenso bedarf das Abgehen von der Vereinbarung der Schriftform (§ 10 Nebenbestimmungen).

2. Am 31.3.2009 wurde zwischen dem Beschwerdeführer als Bestandgeber und der G GmbH als Bestandnehmerin ein notariell errichteter Bestandvertrag abgeschlossen. Die im Beschwerdefall relevanten Vereinbarungen werden auszugsweise wie folgt wiedergegeben:

Die Präambel des Bestandvertrages enthält die Beschreibung des in Bestand gegebenen Grundstücks (Punkt III. 1.) und den Verweis auf das dem Bestandgeber eingeräumte Baurecht für die Dauer von 30 Jahren.

Der Bestandgeber vermietet die Bestandfläche zur Errichtung und den Betrieb einer Treibstofftankstelle samt Nebenanlagen und anderer erlaubter, wirtschaftlicher Nutzungen, die üblicherweise mit einer Treibstofftankstelle verbunden sind (II.).

Vertragspunkt III.: *"Der Bestandgeber verzichtet auf eine Aufkündigung des Bestandverhältnisses für einen Zeitraum von 20 Jahren.*

Die Bestandnehmerin verzichtet auf eine Aufkündigung des Bestandverhältnisses für einen Zeitraum von 10 Jahren.

Sollte die Bestandnehmerin das Bestandverhältnis vor Ablauf von 15 Jahren aufkündigen, dann steht dem Bestandgeber das Wahlrecht zu, entweder die Herstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Bestandnehmerin und die Entfernung allfälliger Kontaminationen (hinsichtlich Kontaminationen siehe Pkt. VIII. dieses Vertrages) oder die unentgeltliche und kontaminationsfreie Übertragung der gesamten auf der Bestandfläche befindlichen Tankstellenanlage samt Nebenanlagen in sein Eigentum zu verlangen."

Der jährliche - wertgesichert zu haltende - Bestandzins beträgt € 52.800,00 zuzüglich der jeweils gültigen Mehrwertsteuer (IV).

Die auf der Bestandfläche von der Bestandnehmerin zu errichtenden Anlagen und Einrichtungen welcher Art immer verbleiben in deren Eigentum (V. Superädifikat).

Bei Beendigung des Bestandverhältnisses durch Zeitablauf hat die Bestandnehmerin sämtliche auf der Liegenschaft befindliche Gebäude und Nebenanlagen auf ihre Kosten zu entfernen und eine humusierte Erdoberfläche auf ihr Kosten wiederum herzustellen (VIII).

Über den Inhalt dieses Vertrages hinaus wurden keine mündlichen Absprachen getroffen. Änderungen und Ergänzungen bedürfen ausnahmslos der Schriftform (XI.).

Der Bestandgeber erteilt seine ausdrückliche Einwilligung zur grundbücherlichen Eintragung des Bestandrechtes auf seiner Baurechtseinlage (XIII.).

3. Grundsätzlich teilt der Beschwerdeführer die Ansicht der Abgabenbehörde, dass Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter generell auf Dauer ihrer voraussichtlichen objektiven betriebsindividuellen Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben sind.

Im gegenständlichen Fall sei auf die rechtliche Nutzungsdauer abzustellen, wobei für Baurechte der Baurechtszeitraum gelte.

Allerdings ging der Bf. in seinem Fall davon aus, dass nicht zwingend von einem Baurechtszeitraum von 30 Jahren, sondern einem Zeitraum von 10 Jahren auszugehen sei. Den Grund dafür sah er in der seitens der Bestandnehmerin bestehenden Möglichkeit der Vertragsbeendigung nach 10 Jahren, obgleich er einräumte, dass man das aus heutiger Sicht nicht beurteilen könne, aber der amerikanische (Mutter)Konzern Vertragsverhältnisse nicht fortsetzen würde, die die Rentabilitätskriterien nicht erfüllten. Aus diesen Gründen hänge der Baurechtsvertrag direkt mit dem Mietvertrag zusammen, weshalb der Baurechtsvertrag mit der Beendigung des Mietvertrages ebenfalls ende. Nach 10 Jahren sei jederzeit die Möglichkeit der Kündigung und Beendigung des Baurechtsvertrages gegeben. Im Vorlageantrag betonte der Bf. nochmals, dass mit der Baurechtsgeberin *"dezidiert vereinbart"* worden sei, dass bei Auflösung des Bestandsvertrages der Baurechtsvertrag ebenfalls zwingend aufzulösen sei.

4. Diesem Vorbringen ist vorrangig zu entgegenen, dass der Baurechtsvertrag auf dreißig Jahre abgeschlossen wurde und nur durch Zeitablauf oder bei Nichtzahlung des Bauzinses durch zwei aufeinanderfolgende Jahre - entsprechend der gesetzlichen Regelung im § 4 BauRG - erlöschen kann. Gemäß § 4 BauRG kann das Baurecht darüber hinaus nicht durch eine auflösende Bedingung beschränkt werden. Im Übrigen bedurfte ein jegliches inhaltliches Abgehen von dieser Vereinbarung nach § 10 Abs. 5 des Baurechtsvertrages zwingend der Schriftform. Dass der Baurechtsvertrag eine schriftlich vereinbarte Änderung bezüglich der Dauer des eingeräumten Baurechtes erfahren hätte, ist nicht aktenkundig, weshalb sich die Beschwerdeausführungen, es sei mit der Bestandgeberin *"dezidiert vereinbart"* worden, dass bei Auflösen des Bestandvertrages nach zehn Jahren auch der Baurechtsvertrag gelöst werden könnte, auf einer reinen Behauptungsebene bewegen.

Die vertretene Ansicht, der Bestandvertrag bedinge die Dauer des Baurechtsvertrages ist unzutreffend. Der Bestandvertrag tangiert den Baurechtsvertrag und die darin vereinbarte Dauer der Baurechtseinräumung und das in der Folge grundbücherlich eingetragene Baurecht in keiner Weise. Das Baurecht existiert unabhängig davon, ob der Bauberechtigte die zu errichtenden Objekte selbst errichtet und bewirtschaftet oder Teile desselben in Bestand gibt und seine Pflichten aus dem Vertrag zur Gänze oder zum Teil an die Bestandnehmerin weitergibt.

5. Soweit der Beschwerdeführer die Kündigungsmöglichkeit der Bestandnehmerin nach 10 Jahren für eine kürzere Baurechtseinräumung ins Treffen führte, sind - wie die Abgabenbehörde bereits klarstellte - im Bestandvertrag neben den Fällen einer sofortigen Vertragsauflösung (wie Zahlungsverzug von mehr als zwei Monatsmieten, Konkurs- oder Ausgleichsverfahren sowohl des Bestandgebers als auch der Bestandnehmerin, behördliche Untersagung des Tankbetriebes) keine speziellen Gründe für eine Kündigungsmöglichkeit nach 10 Jahren genannt, auch nicht solche aus Rentabilitätsüberlegungen. Die weiteren Vereinbarungen zur Laufzeit des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrages, wie der Kündigungsverzicht des Bestandgebers auf 20 Jahre sowie jene der Bestandnehmerin, die im Falle einer Kündigung vor 15 Jahren sämtliche Bauwerke unentgeltlich in das Eigentum des Bestandgebers übergeben oder den ursprünglichen Zustand der Liegenschaft wieder herstelle, lassen eine vorzeitige Kündigung durch die Bestandnehmerin schon aufgrund der damit einhergehenden Kosten als sehr unwahrscheinlich erscheinen. Wie bereits ausgeführt, nehmen diese Spekulationen zur Dauer des Bestandvertrages nicht den geringsten Einfluss auf die Dauer des Baurechtes.

6. Der Erwerb des Baurechtes löste zum einen die Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 aus und zum andern die Eintragungsgebühr beim Grundbuch, da das Baurecht erst durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes entsteht. Diese Kosten in Höhe von insgesamt € 24.300,00 sind zwangsläufige Aufwendungen, deren Nutzen sich im gegenständlichen Fall auf 30 Jahre erstreckt.

IV. Rechtslage

§ 7 EStG 1988 bestimmt:

"(1) 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), sind 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.

(2) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

(3) Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, müssen ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen. Das Verzeichnis hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes zu enthalten:

- Anschaffungstag,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Name und Anschrift des Lieferanten,
- Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung und
- den noch absetzbaren Betrag (Restbuchwert).

2. Auch Rechte können der (zeitlich bedingten) Abnutzung unterliegen. Ein Baurecht stellt nur dann beziehungsweise insoweit ein aktivierbares Wirtschaftsgut dar, als Aufwendungen zur Erlangung des Rechts getätigt werden (so etwa die Grunderwerbsteuer, vgl. VwGH 26.2.75, 0936/74). Der kapitalisierte Wert der Verpflichtung zur Bezahlung des Bauzinses kann nicht aktiviert (vgl. VwGH 19.9.95, 92/14/0008) werden (vgl. Jakom/Marschner, EStG 2018, § 4 Rz 173 Baurecht).

3. Die rechtliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes bezeichnet den Zeitraum, in dem ein Wirtschaftsgut vom Steuerpflichtigen genutzt werden darf. Die Abnutzung (der Wertverzehr) ergibt sich durch Zeitablauf. Die rechtliche Nutzungsdauer ist insbesondere bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern (wie Mietrechte, Patentrechte uÄ; vgl. VwGH 25.4.02, 98/15/0091) von Bedeutung (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2018, § 7 Rz 54).

V. Erwägungen

1. Gemäß § 3 Baurechtsgesetz (BauRG) in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung kann das Baurecht nicht auf weniger als zehn und nicht mehr als hundert Jahre bestellt werden.

Nach § 4 BauRG kann das Baurecht nicht durch eine auflösende Bedingung beschränkt werden. Das Erlöschen des Baurechtes kann nur für den Fall vereinbart werden, dass der Bauzins für wenigstens zwei aufeinanderfolgende Jahre rückständig bleibt.

Gemäß § 6 BauRG gilt das Baurecht als unbewegliche Sache.

2. Die rechtliche Nutzungsdauer richtet sich danach, wie lange ein Wirtschaftsgut genutzt werden darf (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³, § 7 Tz 43).

3. Wie sachverhaltsmäßig festgestellt wurde, lagen keine Gründe vor, die auf eine - vor der vertraglich bedungenen Dauer des eingeräumten Baurechts von dreißig Jahren - frühere Beendigung des Baurechtvertrages schließen lassen.

4. Die getätigten Aufwendungen für die Erlangung des Baurechtes in Höhe von € 24.300,00 sind auf die Dauer des bestehenden Rechtes verteilt in Ansatz zu bringen. Das Baurecht wurde mit Vertrag vom 23.9.2009 erworben und grundbücherlich eingetragen. Da die Nutzung im Beschwerdejahr weniger als sechs Monate umfasste, war gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 die Hälfte des auf ein Jahr entfallenden Betrages in

Ansatz zu bringen. Die Absetzung für Abnutzung beträgt für das Halbjahr € 405,00 ($\text{€ } 24.300,00 / 30 = 810,00$).

5. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Dass Aufwendungen für die Erlangung eines Baurechtes auf die Dauer der Rechtseinräumung verteilt absetzbar sind, entspricht der ständigen Rechtsprechung (Punkt IV. 2. und 3.). Die Frage nach der Abschreibungsdauer war eine in freier Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 19. November 2018