

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 4. November 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine sog. Wärmeliefergemeinschaft (WLG), die seit dem Jahr 2003 aus einer Hackschnitzelanlage gewonnene Wärmeenergie an diverse Wärmeabnehmer liefert.

In diesem Zusammenhang schloss die Bw. mit ihren Wärmeabnehmern sog. Wärmelieferungs- und Bezugsverträge (Laufzeit: 15 Jahre) ab. Dort ist ua. Folgendes geregelt (vgl. den dem Finanzamt am 27. September 2004 übermittelten Wärmelieferungs- und Bezugsvertrag vom 10. Juni 2003):

1. *Die WLG ist Eigentümer und Betreiber einer Heizzentrale und liefert daraus Niedertemperaturwärme bis max. 95 Grad Celsius. Als Wärmeüberträger dient Wasser, zur Wärmeerzeugung werden biogene Brennstoffe (Hackgut laut ÖNORM M 7133) eingesetzt (...).*
2. *(...) Die Eigentumsgrenze zwischen Abnehmer- und Erzeugeranlage bilden die Absperrhähne vor der Wärmeübergabestation (...).*
3. *(...) Die vom Wärmeabnehmer einmalig zu entrichtenden Anschlusskosten betragen (...) (Anm.: 165,00 € pro kW Anschlusswert) (...). Der Anschlusspreis ist für den Abnehmer bei der Inbetriebnahme fällig (...).*
4. *Die WLG trägt die Kosten für allfällige Instandhaltungsarbeiten an der Wärmeerzeugeranlage bis zur Eigentumsgrenze einschließlich Wärmemengenzähler.*

5. Der Wärmepreis setzt sich wie folgt zusammen (...): Grundpreis (...) Arbeitspreis (...) Messpreis (...). Grund-, Arbeits- und Messpreis sind durch (...) Mischindex wertgesichert (...). Das Verrechnungsjahr für die Wärmelieferung beginnt am 1. Juli und dauert bis 30. Juni des darauf folgenden Jahres. Die Bezahlung der gelieferten Wärme erfolgt durch den Wärmeabnehmer in monatlichen Teilbeträgen (...). Die Abrechnung erfolgt am Ende des Verrechnungsjahres (...).

6. Dieser Vertrag (...) endet nach 15 Jahren (...). Eine vorzeitige Vertragsauflösung ist nur einvernehmlich möglich.

8. Änderungen und zusätzliche Vereinbarungen bei diesem Vertrag gelten nur mit gegenseitiger schriftlicher Bestätigung (...).

Gemäß Vertragspunkt 3 stellte die Bw. in der Folge den Wärmeabnehmern die Anschlussgebühren jeweils gesondert in Rechnung (vgl. die dem Finanzamt am 22. September 2004 übermittelten Rechnungen Nr. 1/03 vom 15. Dezember 2003, Nr. 2/03 vom 3. Oktober 2003 und Nr. 4/03 vom 20. Oktober 2003).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, in welcher Höhe die von der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum vereinnahmten o.a. Anschlussgebühren im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 als Betriebseinnahmen zu erfassen sind:

Im angefochtenen Bescheid vom 4. November 2004 vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass die Anschlussgebühren in voller Höhe von 30.772,00 € (netto) als Betriebseinnahmen anzusetzen seien. Eine diesbezügliche Aufteilung (auf 15 Jahre) habe deshalb nicht zu erfolgen, weil entsprechend der aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehenden Vertragslage mit der einmalig zu entrichtenden Anschlussgebühr keine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung (mit)abgegolten werde.

In der Berufung vom 3. Dezember 2004 verweist die Bw. dagegen darauf, dass - wie in ihrer Einnahmen-Ausgabenrechnung dargestellt - die Anschlussgebühren richtigerweise lediglich in Höhe von 2.051,00 € (netto), das ist 1/15 (entsprechend der Vertragslaufzeit von 15 Jahren), steuerlich zu erfassen seien. Als Begründung führt sie dort weiters aus wie folgt:

Für das Begehr, die Anschlussgebühren auf die Vertragsdauer aufzuteilen, sind folgende rückwirkend mit Vertragsbeginn geltende Ergänzungen des Wärmelieferungs- und Bezugsvertrages miteinzubeziehen:

Vertragspunkt 2: Der Punkt "die Absperrhähne vor der Wärmeübergabestation" wird ersetzt durch "die Vor- und Rücklaufleitung unmittelbar nach der Wärmeübergabestation".

Vertragspunkt 3 wird ergänzt durch: "Der zu entrichtende Anschlusskostenbeitrag entspricht einem Bezugsrecht für die Wärmelieferung für die Dauer des gesamten Vertragsverhältnisses".

Vertragspunkt 4 wird folgendermaßen neu gestaltet. "Die WLG trägt während der vereinbarten Vertragslaufzeit die Kosten für allfällige Wartungs-, Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten an der Wärmeübergabestation des Wärmeabnehmers bzw. an den Nahwärmeleitungen des gesamten Nahwärmennetzes einschließlich der Hauszuleitungen bei den Wärmeabnehmern".

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 im Wege einer Einnahmen-Ausgabenrechnung.

Bei Einnahmen-Ausgabenrechnern entspricht der Gewinn dem Überschuss der **zugeflossenen** Betriebseinnahmen über die abgeflossenen Betriebsausgaben (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 4 Abs. 3 Tz 3).

Als zugeflossen gilt eine Einnahme bereits dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 19 Tz 8).

Für den unabhängigen Finanzsenat steht damit aber auch schon fest, dass die laut Erklärung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Höhe von 30.772,00 € (netto) vereinnahmten, zugeflossenen Anschlussgebühren im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in eben dieser (vollen) Höhe auch als Betriebseinnahmen zu erfassen sind.

Aus den EStR 2000 Rz 1032 (wo von einer passiven Abgrenzung in Zusammenhang mit Anschlussgebühren die Rede ist) kann für den Berufungsstandpunkt - abgesehen davon, dass Richtlinien für den unabhängigen Finanzsenat keine verbindliche Rechtsquelle darstellen - schon deshalb nichts gewonnen werden, weil die Bw. ja Einnahmen-Ausgabenrechnerin ist und typische Elemente eines Betriebsvermögensvergleichs, wie zB Rechnungsabgrenzungsposten, der Einnahmen-Ausgabenrechnung fremd sind (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 19).

Es wäre der Berufung aber selbst unter Betriebsvermögensvergleichsgesichtspunkten kein Erfolg beschieden:

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) erscheint es nämlich geboten, die einmalig für die Herstellung eines später Wärmelieferungen ermöglichen Wärmeleitungsanschlusses zu entrichtende Anschlussgebühr (vgl. Vertragspunkt 3) einerseits und die laufend für die gelieferte Wärmeenergie zu leistenden Zahlungen (vgl. Vertragspunkt 5) andererseits im Hinblick darauf, dass damit unterschiedliche Leistungen abgegolten werden und auch die Schuldverhältnisse verschieden ausgestaltet sind, jeweils gesondert zu beurteilen. Hiebei ist es aber nicht gerechtfertigt, bloß wegen der Zeitraumbezogenheit der laufend für die gelieferte Wärmeenergie zu leistenden Zahlungen diesen Charakter auch den einen solchen Bezug bei isolierter Betrachtung nicht aufweisenden Anschlussgebühren beizumessen. Ohne eine solche Zeitraumbezogenheit der mit den Anschlussgebühren entgoltenen Leistungen tritt die Gewinnrealisierung nach steuerlichen Gesichtspunkten aber nicht erst in Abhängigkeit vom laufenden Betrieb der jeweiligen Wärmelieferungsanlage ein (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0148).

Im Übrigen hat die Bw. der im angefochtenen Bescheid vom 4. November 2004 getroffenen Feststellung des Finanzamtes, dass laut Vertragslage, wie sie sich auf Grund der dem Finanzamt am 27. September 2004 übermittelten Unterlagen darstellt, mit den Anschlussgebühren keine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung (mit)abgegolten wird, gar nicht widersprochen.

Zum selben Ergebnis - Erfassung der Anschlussgebühren im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in voller Höhe - führt aber auch die Überlegung, dass - wie aus der Bestimmung des § 6 Z 10 EStG 1988 abzuleiten ist - nicht steuerbefreite Zuwendungen Dritter für Anlageinvestitionen zwingend (steuerbare und steuerpflichtige) Betriebseinnahmen darstellen, wobei die Gewinnrealisierung mit Erbringung der Leistung eintritt (vgl. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).

Was schließlich die erstmals in der Berufung vom 3. Dezember 2004 behaupteten "rückwirkenden" Ergänzungen bzw. Änderungen der o.a. Wärmelieferungs- und Bezugsverträge anlangt, so wird dazu festgestellt, dass diese doch nichts am bereits erfolgten Zufluss der verfahrensgegenständlichen Beträge ändern können.

Abgesehen davon sind für den Bereich des Steuerrechts rückwirkende Verträge - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit - grundsätzlich nicht anzuerkennen (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO, § 4 Abs. 4 allgemein Tz 36).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. April 2005