



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 22. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 13. Juli 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Für die Jahre 2007 bis 2009 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 1. Juli 2010** wurde unter Anderem in Tz 2 ausgeführt wie folgt:

„Tz 2 Anschluss Nahwärme A.

Mit ER 1435 vom 14. September 2006 wurde die bisherige Ölheizung auf die Nahwärmeversorgung A. umgestellt. Der Rechnung liegt das Wärmelieferungsübereinkommen vom 4. April 2006 zugrunde, das in Pkt. 2 besagt, dass sich das WVU ab 1. September 2006 während der Laufzeit des Vertrages verpflichtet, die Bw. mit Wärme zu versorgen.

Die Anschlussgebühren samt Installationskosten wurden als Instandhaltungsaufwand

behandelt.

Laut Vertrag Tz 5.3 ist die Anschlussgebühr einerseits von der Leitungslänge, sowie andererseits von der Anschlussleistung abhängig. Das WVU verpflichtet sich laut Tz 2.1, während der Dauer des Vertrages das Objekt des Abnehmers mit Wärme im Ganzjahresbetrieb zu versorgen. Gemäß Tz 7.1. wird der Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Beide Vertragsparteien verzichten für die Dauer von 10 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.

Aus der geschilderten vertraglichen Ausgestaltung ist abzuleiten, dass die Anschlussgebühr sowohl eine Baukostenkomponente enthält, als auch eine zeitraumbezogene Komponente für die Einräumung des Wärmebezugsrechts bzw. die Verpflichtung zur dauernden Leistungsbereitschaft auf unbestimmte Zeit, zumindest aber auf die Dauer von 10 Jahren (Kündigungsverzicht).

Auf Grund der Höhe der Anschlussgebühr von immerhin 10.800,00 € ist anzunehmen, dass damit nicht bloße Anschlusskosten abgegolten werden, sondern dass auch ein Baukostenzuschuss für anteilige Kosten des Gesamtnetzes enthalten ist.

Die zehnjährige Kündigungsfrist bzw. die lange Kündigungsfrist von einem Jahr sind wesentliche Indizien dafür, dass bei der Bemessung der Anschlussgebühr auch die zeitliche Komponente der Verpflichtung zur Leistungsbereitschaft eine erhebliche Rolle spielt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise handelt es sich somit nicht um eine bloße Anschlussgebühr, sondern um die Abgeltung der hohen Baukosten bzw. des langfristigen Versorgungsrechtes.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind die Anschlussgebühren nicht sofort als Betriebsausgabe abzusetzen, sondern auf den Zeitraum der Einräumung des Nutzungsrechtes (Vertragsdauer), höchstens auf 20 Jahre aktiv abzugrenzen, da sie zum Teil auch das Entgelt für die Einräumung eines Bezugsrechtes darstellen.

Im gegenständlichen Fall erfolgt die Verteilung der Anschlussgebühren auf 10 Jahre, da der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen ist.

Tabelle

Ermittlung	10.474,30	Anschlussgebühren
	87,29	Pro Monat/120 Monate
	523,70	6 Monate 2007 (ab 1. September 2006)
	1.047,40	12 Monate ab 2008

Tabelle

Zurechnung 2007	10.474,30
	-523,70
	9.950,60

Tabelle

Abrechnung 2008 und 2009	-698,30
---------------------------------	---------

Am **4. April 2006** wurde ein **Wärmelieferungsübereinkommen** abgeschlossen zwischen der Nahwärme A./B. (Verein), WVU, und der Berufungswerberin, Kunde.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

„.....

2.

Zweck, Art und Umfang der Wärmeenergieversorgung

2.1.

Das WVU verpflichtet sich, während der Dauer dieses Vertrages, beginnend frühestens am 1. September 2006, das Objekt – Firma Bw. – des Abnehmers nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertrages mit Wärme im Ganzjahresbetrieb zu versorgen.

.....

2.3.

Die vom WVU bereitzustellende Wärmeleistung (Anschlusswert) beträgt 55 kW, jedoch für Anschluss und Grundgebühr 45 kW, in der ersten Heizsaison.

.....

2.5.

Begrenzung der Wärmeleistung

Die eingestellte Wärmeleistung (Verrechnungsanschlusswert) ist Grundlage für die Bemessung des Grundpreises.

Die Verrechnungswärmeleistung wird mit einem netzseitigen Durchflussbegrenzungsventil vom WVU eingestellt.

.....

3.

Eigentumsgrenzen

3.1.

Anschlussanlage

Das Objekt des Kunden wird mit einer Anschlussanlage an das Fernwärmenetz angeschlossen und ausschließlich durch das WVU hergestellt.

3.2.

Messeinrichtung

Die Zähl- und Messeinrichtung sowie der Leistungsbegrenzer werden ausschließlich durch das WVU errichtet und verbleiben im Eigentum des WVU.

.....

3.4.

Die Kundenanlage, bestehend aus Verbindungsleitungen samt Zubehör, Armaturen, Regeleinrichtungen, Hauszentrale und Hausanlage steht im Eigentum des Kunden.

.....

7.

Vertragsdauer

7.1.

Das Vertragsverhältnis beginnt mit der Unterzeichnung des Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Jahresfrist zu jedem Monatsletzten mittels eingeschriebenen Briefes gekündigt werden, wobei beiderseits für die Dauer von 10 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechtes verzichtet wird.

..... "

Mit **Rechnung vom 14. September 2006** wurden von der Nahwärme A./B. 10.800,00 € geltend gemacht.

Es würden Anschlussgebühren laut Wärmelieferungsübereinkommen vom 4. April 2006 in Rechnung gestellt werden:

Tabelle

Gesamtaufstellung Anschlussgebühr:	
Hausanschlusspauschale bis 15 m Leitung	2.925,00 €
+ 135,00 € pro kW Anschlussleistung, 45 kW Anschlussleistung	6.075,00 €
+ 110,00 € pro Meter Leitungsmehrlänge, 0 m Leitungsmehrlänge	0,00 €
Netto	9.000,00 €
+ 20% USt	1.800,00 €
Brutto	10.800,00 €

Zudem ist vorliegend eine **Rechnung eines Installateurs** vom 6. Dezember 2006 über die Errichtung eines Fernwärmeanschlusses in Höhe von 1.769,16 €.

Am **16. Juni 2010** wurde durch die Berufungswerberin folgende **E-Mail** eingereicht:

„Wie soeben telefonisch besprochen, erlaube ich mir, zu den Kosten des Fernwärmeanschlusses Folgendes zu bemerken:

Bei meiner Mandantin handelt es sich ausschließlich um eine Umstellung von einer bisher funktionierenden Zentralheizung auf Bezug von Fernwärme, sodass praktisch nur eine technische Umstellung erfolgte, ohne dass sich an der Heizung selber wesentliche Veränderungen ergeben haben. Bisher wurde der Wärmebedarf im eigenen Haus erzeugt und es wurde lediglich auf Zulieferung der Wärme umgestellt. Dieses

Wärmelieferungsübereinkommen ist daher nicht mit einem Strombezugsrecht zu vergleichen, da der Strom üblicherweise nicht im eigenen Haus erzeugt wird. Ich erlaube mir, auch auf die EStR Rz 2628 und Rz 3178 zu verweisen, wo ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass bei solchen Umstellungen die Anschlusskosten sofort als Betriebsausgabe absetzbar sind.“

Durch die den **Fachbereich** der Amtspartei wurde am **24. Juni 2010** wie folgt Stellung genommen:

„(WVU=Wärmeversorgungsunternehmen)

Entscheidungsgrundlagen:

EStR 1032

Einmalige Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse, die nicht eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung (mit)abgelten, dürfen nicht passiv abgegrenzt werden (VwGH 18.12.1996, [94/15/0148](#); VwGH 29.10.2003, [2000/13/0090](#)).

Soweit Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse zum Teil auch das Entgelt für die Einräumung eines Benützungs- bzw. Bezugsrechtes darstellen, sind die nicht sofort zur Gänze als Einnahme zu erfassen, sondern auf 20 Jahre passiv abzugrenzen. Dies gilt insbesondere für Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse für einen Anschluss an das Versorgungsnetz eines Energieversorgungsunternehmens, weil der Leistungsempfänger mit dem Anschluss an das Versorgungsnetz auch ein langfristiges Versorgungsrecht erwirbt (Siehe auch Rz 2404).

EStR 2404

Einmalige Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse, die nicht eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung (mit)abgelten, dürfen nicht passiv abgegrenzt werden (VwGH 18.12.1996, [94/15/0148](#); VwGH 29.10.2003, [2000/13/0090](#)).

Soweit Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse zum Teil auch das Entgelt für die Einräumung eines Benützungs- bzw. Bezugsrechtes darstellen, sind sie nicht sofort zur Gänze als Einnahme zu erfassen, sondern auf den Zeitraum der Einräumung des Nutzungsrechtes (Vertragsdauer), höchstens jedoch auf 20 Jahre passiv abzugrenzen. Dies gilt insbesondere

für Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse für einen Anschluss an das Versorgungsnetz eines Energieversorgungsunternehmens, weil der Leistungsempfänger mit dem Anschluss an das Versorgungsnetz auch ein langfristiges Versorgungsrecht erwirbt (siehe auch Rz 1032).

ESTR 3125

Baukostenzuschüsse, die an Energieversorgungsunternehmen für den Anschluss an die Energieversorgung (elektrischer Strom, Ferngas, Fernwärme usw.) geleistet werden, sind zu aktivieren und auf den Nutzungszeitraum verteilt abzusetzen. Dies gilt für das Netzzutrittsentgelt gemäß § 2 der zu § 25 ElWOG ergangenen Systemnutzungstarife-Verordnung (SNT-VO 2006). Mit dem Netzzutrittsgeld werden dem Netzbetreiber als Aufwendungen abgegolten, die mit der erstmaligen Herstellung des Anschlusses an ein Netz verbunden sind. Für die Bestimmung der Nutzungsdauer ergeben sich Anhaltspunkte aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der mit den Baukostenzuschüssen errichteten Anlagen sowie aus der voraussichtlichen Geltungsdauer der zwischen dem Energieabnehmer und dem Energieversorgungsunternehmen abgeschlossenen Vereinbarungen.

Das mit der Leistung des Netzbereitstellungsentgelts (§ 3 SNT-VO 2006) erworbene Recht unterliegt keiner Abnutzung. Eine bis zur Veranlagung 2007 allenfalls erfolgte AfA bleibt unberührt, ab der Veranlagung 2008 ist eine AfA nicht mehr zulässig.

VwGH 19.12.1996, [94/15/0148](#) (geht in Richtung Sofortabsetzbarkeit beim Kunden, siehe aber Ausführungen zur Zeitraumbezogenheit):

Es erscheint bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise geboten, die einmalig für die Herstellung eines (späteres Kabelfernsehens ermöglichenden) Kabelanschlusses zu entrichtende Anschlussgebühr und die laufend für den Betrieb der Anlage zu entrichtenden Empfangsgebühren im Hinblick darauf, dass damit unterschiedliche Leistungen entgolten werden und auch die Schuldverhältnisse verschieden ausgestaltet sind, jeweils gesondert zu beurteilen. Hierbei ist es aber nicht gerechtfertigt, bloß wegen der Zeitraumbezogenheit der Empfangsgebühren 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 nicht erst in Abhängigkeit vom laufenden Betrieb der jeweiligen Kabelfernsehanlage ein (VwGH 18.1.1994, [90/14/0124](#)).

Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, zu [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)

Baukostenzuschüsse, die bei Anschlüssen an das Strom-, Gas-, Fernwärme- sowie Kabel-TV-Netz geleistet werden, sind als eigene Wirtschaftsgüter zu aktivieren (VwGH 5.6.1961, [2485/60](#), nicht Teil des Gebäudes), wenn sie ein Recht auf Bezug der Leistung verkörpern. Soweit sie aber bloße Anschlusskosten für Gas, Wasser, Kanal oder Strom darstellen, gehören sie zum Gebäude (VwGH 25.11.1999, [99/15/0169](#); 12.2.1965, [1279/64](#); 1.3.1983,

[82/14/0156](#))

Beim Empfänger sind Baukostenzuschüsse nur dann nicht sofort steuerpflichtig (VwGH 20.7.1999, [93/13/0178](#)), wenn sie eine laufende Verpflichtung des Empfängers bewirken, insbesondere die Verpflichtung der dauernden Leistungsbereitschaft (VwGH 18.12.1996, [94/15/0148](#); EStR 2000, Rz 2404 und 2411; zur sofortigen Steuerpflicht VwGH 18.11.2003, [2001/14/0050](#); 29.10.2003, [2000/13/0090](#)).

Würdigung durch den Fachbereich:

Auf Grund obiger Ausführungen dürfte klar sein, dass die Behandlung beim WVU und bei den Kunden unterschiedlich sein kann.

Es ist somit zu untersuchen, ob es sich bei der Anschlussgebühr – wenn man diese unabhängig betrachtet vom Entgelt für die laufenden Wärmelieferungen – um das Entgelt für eine zeitraumbezogene Leistung nach Art eines Dauerschuldverhältnisses handelt.

Laut Vertrag Tz 5.3 ist die Anschlussgebühr einerseits von der Leitungslänge sowie andererseits von der Anschlussleistung abhängig. Das WVU verpflichtet sich laut Tz 2.1, während der Dauer des Vertrages das Objekt des Abnehmers mit Wärme im Ganzjahresbetrieb zu versorgen. Gemäß Tz 7.1 wird der Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Beide Vertragsparteien verzichten für die Dauer von 10 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.

Aus der geschilderten vertraglichen Gestaltung ist abzuleiten, dass die Anschlussgebühr sowohl eine Baukostenkomponente enthält, als auch eine zeitraumbezogene Komponente für die Einräumung des Wärmebezugsrechtes bzw. die Verpflichtung zur dauernden Leistungsbereitschaft auf unbestimmte Zeit, zumindest aber auf die Dauer von 10 Jahren (Kündigungsverzicht).

Auf Grund der Höhe der Anschlussgebühr von immerhin 10.800,00 € ist anzunehmen, dass damit nicht bloße Anschlusskosten abgegolten werden, sondern dass auch ein Baukostenzuschuss für anteilige Kosten des Gesamtnetzes enthalten ist.

Die zehnjährige Kündigungsfrist bzw. die lange Kündigungsfrist von einem Jahr sind wesentliche Indizien dafür, dass bei der Bemessung der Anschlussgebühr auch die zeitliche Komponente der Verpflichtung zur Leistungsbereitschaft eine erhebliche Rolle spielt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise handelt es sich nicht um eine bloße Anschlussgebühr, sondern um die Abgeltung der hohen Baukosten bzw. des langfristigen Versorgungsrechtes. Die Anschlussgebühren, die an das WVU für den Anschluss an die Wärmeversorgung gezahlt werden, sind aktivierungspflichtig und im Weg der AfA auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Anhaltspunkte für die Ermittlung (=Schätzung) der Nutzungsdauer bilden die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der mit den Baukostenzuschüssen errichteten Anlagen sowie die Geltungsdauer der zwischen Energieversorgungsunternehmen und

Energieabnehmer geschlossenen Vereinbarungen (Dauer des Kündigungsverzichtes von 10 Jahren), die Behandlung der Anschlussgebühren beim WVU und die (wohl noch beträchtlich längere) Nutzungsdauer der Anlagen beim WVU.

Dem Ansatz der Betriebsprüfung von 15 Jahren wird unter Berücksichtigung der drei relevanten Komponenten vom Fachbereich ausdrücklich zugestimmt. Auf eine entsprechende Darstellung der für die Schätzung der Nutzungsdauer relevanten Umstände in der Niederschrift bzw. im Bericht wäre zu achten."

Mi **E-Mail vom 29. Juni 2010** wurde von der Berufungswerberin wie folgt Stellung genommen:

„Die vom Fachbereich angeführten Entscheidungsgrundlagen hinsichtlich EStR Rz 1032 und Rz 2404 betreffen ausschließlich das Versorgungsunternehmen und sind daher für die Berufungswerberin nicht relevant.

Die Ausführungen in EStR Rz 3125 sind nur dann anzuwenden, wenn es sich um die Herstellung des erstmaligen Anschlusses im Zuge einer Neubauerrichtung handelt, wobei ein solcher Anschluss grundsätzlich zur Funktionsfähigkeit des Gebäudes zählt und daher sind diese Anschlusskosten bei der Herstellung eines Gebäudes als Herstellungskosten des Gebäudes zu betrachten und entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben (Doralt, EStG, § 6, Tz 84).

Im gegenständlichen Fall wurden diese Anschlussbeiträge nicht im Zuge der Errichtung oder Erweiterung des Gebäudes, sondern ausschließlich im Zuge der Umstellung von einer zentralen Heizungsanlage auf Fernwärme entrichtet und stellen daher Erhaltungsaufwand des Gebäudes dar, sodass sie als Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Errichtung des Anschlusses zu behandeln sind. Wie daher aus EStR 3178 zu entnehmen ist, stellen beispielsweise die Umstellung der Zentralheizung von festen Brennstoffen auf Ölfeuerung sowie die Zahlungen für Anschluss eines bestehenden Gebäudes mit bereits vorhandenen Abwasserbeseitigungsanlagen (Senkgrube, Sickergrube, Kanal) an eine öffentliche Kanalisation einen sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand dar. Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Erschließungsbeiträgen erlaube ich mir auch auf die Ausführungen in SWK 2008, S 614ff, zu verweisen, worin Herr Häusle ebenfalls zur Auffassung gelangt, dass dann, wenn bereits Anschlüsse an die diversen Versorgungsnetze vorhanden sind, es sich bei den Beiträgen für eine(n) Austausch/Verbesserung, Ergänzung der Erschließungsanlagen idR nicht um eine funktionale Erweiterung des Gebäudes im Sinne einer Wesensänderung, sondern um Erhaltungsaufwand handelt (EStR 2628). Nichts anderes kann daher für die Umstellung der Zentralheizung auf Fernwärme gelten, da lediglich die Energiequelle verändert wird. Ich ersuche daher, die Anschlussbeiträge an das Fernwärmeunternehmen iSd Erhaltungsaufwandes als sofort absetzbare Betriebsausgabe zu berücksichtigen."

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 13. Juli 2010** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 190.948,54 € festgesetzt. Begründet wurde dieser Bescheid nicht. Inhaltlich wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt.

Mit Schreiben vom **22. Juli 2010** wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Der Bescheid werde hinsichtlich der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommenen Aktivierung der Anschlusskosten für die Nahwärme A. und somit hinsichtlich der Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 190.948,54 € angefochten.

Es werde beantragt, die vorgenommenen Aktivierung ersatzlos zu streichen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 180.997,94 € festzusetzen.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien die von der Berufungswerberin an das Nahwärmeversorgungsunternehmen zur Herstellung des Anschlusses gezahlten Erträge als aktivierungspflichtige Aufwendungen behandelt worden und es werde wie folgt Stellung genommen:

Die von der Amtspartei in der während des Betriebsprüfungsverfahrens vom Fachbereich erbetenen Stellungnahme angeführten Entscheidungsgrundlagen hinsichtlich EStR 1032 und 2404 würden ausschließlich das Versorgungsunternehmen betreffen und seien daher für die Berufungswerberin nicht relevant.

Die Ausführungen in EStR 3125 seien dann anzuwenden, wenn es sich um die Herstellung des erstmaligen Anschlusses im Zuge einer Neubauerrichtung handelt, wobei ein solcher Anschluss grundsätzlich zur Funktionsfähigkeit des Gebäudes zähle und daher seien diese Anschaffungskosten bei der Herstellung eines Gebäudes als Herstellungskosten des Gebäudes zu betrachten und entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben (Doralt, EStG, § 6, Rz 84).

Im gegenständlichen Fall seien diese Anschlussbeiträge nicht im Zuge der Errichtung oder Erweiterung des Gebäudes, sondern ausschließlich im Zuge der Umstellung von einer funktionsfähigen zentralen Heizungsanlage auf Fernwärme errichtet worden und würden daher Erhaltungsaufwand des Gebäudes darstellen, sodass sie als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Errichtung des Anschlusses zu behandeln seien. Wie daher aus EStR 3178 zu entnehmen sei, würden beispielsweise die Umstellung der Zentralheizung auf feste Brennstoffe auf Ölfeuerung sowie die Zahlungen für Anschluss des bestehenden Gebäudes mit bereits vorhandenen Abwasserbeseitigungsanlagen (Senkgrube, Sickergrube, Kanal) an eine öffentliche Kanalisation einen sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand darstellen. Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Erschließungsbeiträgen würde man auf die Ausführungen von Häusle in SWK 2008, 614ff, Bilanzielle Behandlung von Erschließungsbeiträgen, verweisen, worin ebenfalls zur Auffassung gelangt werde, dass dann,

wenn bereits Anschlüsse an die diversen Versorgungsnetze vorhanden seien, es sich bei den Beiträgen für eine(n) Austausch/Verbesserung, Ergänzung der Erschließungsanlagen in der Regel nicht um eine funktionale Erweiterung des Gebäudes iS einer Wesensänderung, sondern um Erhaltungsaufwand handle. Nichts Anderes könne für die Umstellung der Zentralheizung auf Fernwärme gelten, da lediglich die Energiequelle verändert werde. Durch die Umstellung der Zentralheizung von der eigenen Energiequelle auf die Fernwärme hätte sich weder eine Veränderung der Wesensart des Gebäudes ergeben, noch wäre dadurch eine wesentliche Wertsteigerung eingetreten.

Es werde daher ersucht, die Anschlussbeiträge an das Nahwärmeunternehmen als Erhaltungsaufwand und somit als sofort absetzbare Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Am **27. August 2010** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **31. Mai 2011** wurde folgendes **Auskunftersuchen** an die Nahwärme A./B. abgefertigt:

„1.

Sämtliche im Jahr 2006 abgeschlossenen Wärmelieferungsübereinkommen sind in Kopie einzureichen.

Zudem sind die Ausgangsrechnungen betreffend Anschlussgebühren in Kopie einzubringen.

2.

Im Hinblick auf die Ausgangsrechnung an die Bw. AR 10/06:

Wie kommt das Hausanschlusspauschale bis 15m Leitung in Höhe von 2.925,00 € zustande?

Eine diesbezügliche Kalkulation wäre einzureichen.

Wie kommt der Betrag von 135,00 € pro kW Anschlussleistung zustande? Es wäre ebenfalls eine Kalkulation einzureichen.

Welche Leistungen sind konkret von den beiden Positionen umfasst?

3.

Die Vereinsstatuten sind in Kopie einzureichen."

Mit **Schreiben vom 7. Juli 2011** wurde geantwortet und folgende Unterlagen eingereicht:

Schreiben des Biomasseverbandes Oberösterreich:

„Das Hausanschlusspauschale und der Preis je kW Anschlussleistung umfasst folgende Leistungen/Nutzungsrechte:

Fernwärmeeileitung vom Fernwärmenetz des Betreibers in den „Heizungsverteilerraum“ des Kunden, Wärmeübergabestation mit Wärmetauscher und Regelung, Wärmemengenzähler

(Grundlage zur Verrechnung der jährlich konsumierten Wärme), Wärmebezugsrecht,....

Die Preise richten sich nach der Höhe der Anschlussleistung (Maximale Wärmeleistung des Wärmetauschers). Die Einstufung erfolgt aufgrund von Angaben des Kunden. Die Übergabestationen (genau gesagt die Wärmetauscher) gibt es in unterschiedlichen Leistungsbereichen, eine möglichst genaue Wärmeleistungsfestlegung ist deshalb notwendig, damit die „Größe der Übergabestation“ passt.

Die jährlich konsumierte Wärmemenge wird extra über den Wärmepreis verrechnet.

Die Firma Bw. müsste die Anschlusskosten ebenfalls aktivieren und auf mehrere Jahre abschreiben – egal, ob es sich um ein Nutzungsrecht oder einen Sachwert handelt. Eine Möglichkeit einer sofortigen Abschreibung ist mir nicht bekannt (auch nicht nach Auskunft der Steuerabteilung des RV-OÖ)."

Beigelegt wurde folgende Tabelle:

Tabelle

Anschlusskosten			
		Sockelbetrag	€/kW
bis 15 kW	Anschluss/kW	3.500	135
16-30 kW	Anschluss/kW	3.650	135
31-50 kW	Anschluss/kW	3.900	135
50-80 kW	Anschluss/kW	4.400	135
81-200 kW	Anschluss/kW	6.900	135
201-500 kW	Anschluss/kW	12.500	110

10 Wärmelieferungsübereinkommen der Nahwärme A./B. aus dem Jahr 2006.

Diese unterscheiden sich lediglich in der Höhe der bereitzustellenden Wärmeleistung (Anschlusswert) sowie darin, dass ein Kündigungsverzicht für 5 Jahre (im Hinblick auf die Berufungswerberin: 10 Jahre) vereinbart worden ist.

Die Statuten des Vereins „Nahwärme A./B.“.

Rechnungen der Nahwärme A./B..

Diese unterscheiden sich in der Höhe der bereitzustellenden Wärmeleistung (Anschlussleistung).

Am **24. Oktober 2011** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungswerberin abgefertigt:

„1. Im Rahmen des Parteiengehörs werden die bisherigen Ermittlungsergebnisse zur Stellungnahme übersendet.

2.

[§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet:

„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 Herstellkosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.“

Der über die AfA zu berücksichtigende Werteverzehr kann neben technischer, wirtschaftlicher Art auch zeitlich bedingt sein (vgl. z.B. VwGH 5.10.1993, [93/14/0122](#)). Entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter wie z.B. Bestandsrechte, Patentrechte, unpatentierte Erfindungen, Urheberrechte, Rezepturen, Nutzungsrechte, Schutzrechte, Bezugs- u. Vertriebsrechte, Know-how und ähnliche Rechte unterliegen zwar keiner Abnutzung, für sie kommt aber für den Fall einer zeitlichen Begrenzung eine durch Zeitablauf bedingte Wertminderung zum Tragen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III, Tz. 5 zu § 7 EStG 1988). Die rechtliche Nutzungsdauer richtet sich danach, wie lange ein Wirtschaftsgut genutzt werden darf (vgl. Doralt, EStG⁶, § 7 Tz 43); Bei befristeten Verträgen ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der voraussichtlichen Dauer des Vertragsverhältnisses begrenzt.

Das EStG 1988 sieht für abnutzbare immaterielle Güter mit Ausnahme des Firmenwertes keine besonderen Regelungen für die Abschreibung vor. Sie sind wie alle anderen abnutzbaren Vermögensgegenstände gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Im gegenständlichen Fall wurde eine „Anschlussgebühr“ im Hinblick auf die Versorgung mit Fernwärme bezahlt.

Wesentlich ist, ob „mit den Anschlussgebühren eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung des Errichters (mit)abgegolten wird“ (VwGH 18.12.1996, [94/15/0148](#); 29.10.2003, [2000/13/0090](#)).

Vom Vertragspartner und Lieferant der Fernwärme selbst wurde angegeben, dass folgende Leistungen bzw. Nutzungsrechte von der Anschlussgebühr umfasst sind:

„Fernwärmezuleitung vom Fernwärmenetz des Betreibers in den Heizungsverteilerraum des

*Kunden, Wärmeübergabestation mit Wärmetauscher und Regelung, Wärmemengenzähler (Grundlage zur Verrechnung der jährlich konsumierten Wärme), **Wärmebezugsrecht**,.....)". Das Vertragsverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedoch von beiden Vertragsparteien ein Kündungsverzicht für 10 Jahre vereinbart.*

Der Senat geht daher davon aus, dass mit der gegenständlichen „Anschlussgebühr“ alle Aufwendungen abgegolten wurden, die mit der Herstellung des Anschlusses an das Netz verbunden sind, und das Wärmebezugsrecht erworben worden ist. Die Leistung bezieht sich folglich auf einen Zeitraum von 10 Jahren (Kündungsverzicht) und das Bezugsrecht ist als selbständiges Wirtschaftsgut iSd § 7 EStG 1988 über diesen Zeitraum abzuschreiben."

Mit **Schreiben vom 4. November 2011** wurde wie folgt geantwortet:

Die Zitierung des § 7 Abs. 1 EStG 1988 sei unbestritten.

Das im zweiten Absatz angeführte Erkenntnis des VwGH vom 5.10.1993, [93/14/0122](#), betreffe ein Wegerecht für die Errichtung einer Mautstraße und sei für den gegenständlichen Fall nicht relevant, da es sich hier um die Gewährung eines Rechtes handeln würde, die der Mautstraßenbetreiber von den Grundeigentümern eingeräumt erhalte. Es handle sich somit um keine Straßenverlegung oder Ähnliches, sodass dieses Recht natürlich ein selbständiges Wirtschaftsgut sei, das bei der Errichtergesellschaft zu aktivieren sei.

Man verweise weiters in diesem Zusammenhang auf den Kommentar Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III, Tz 7 zu § 7. Dazu würde man ergänzend darauf hinweisen, dass in diesem Kommentar zu § 7, Seite 5 der 47. Lieferung vom November 2010 darauf verwiesen werde, dass ein Wirtschaftsgut nur dann gesondert bewertbar sei, wenn das Gut eine gewisse Selbständigkeit hätte, die bei der Veräußerung besonders in Gewicht fallen müsse, sodass dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt werde. Es werde dann weiters ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH unter anderem Anschlussdosen an die öffentlichen Versorgungsbetriebe und an die Straßenkanalisation, die Elektroinstallation und Wasserleitungsanlagen kein selbständig bewertbaren Wirtschaftsgüter seien (vergleiche die dort angeführte Judikatur des VwGH). Steuerrechtlich würden diese Anlagen sowie in der Regel die Zentralheizungsanlagen das Schicksal des Gebäudes, sofern nicht im Einzelfall nachgewiesen werde, dass die betreffende Anlage nach ihrer Bauart nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen sei.

Die zitierten Erkenntnisse des VwGH hinsichtlich eines bestehenden Dauerschuldverhältnisses zwischen Abnehmer und Lieferer würden vollkommen ins Leere gehen, da es sich bei dem ersten Erkenntnis 94/15/0148 um einen Erstanschluss an ein Kabel-TV-Netz handle, wobei die Nutzung dieses Anschlusses erst zu einem späteren Zeitpunkt beginne und daher nur die Frage des AfA-Beginnes von Bedeutung gewesen wäre. Beim zweiten Erkenntnis 2000/13/0090 handle es sich wieder um einen Betreiber einer Kabel-TV-Anlage und betreffe

somit die Betreiberseite und nicht den Abnehmer.

Da die Zentralheizung eines Gebäudes und somit alle Bestandteile einer Zentralheizung, die für eine funktionierende Zentralheizung erforderlich sein würden, Bestandteil des Gebäudes seien, könnten daher Veränderungen an der Zentralheizung dann keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen sein, wenn durch diese Veränderungen keine wesentliche Erweiterung des Heizungsnetzes erfolge. Offensichtlich sei bei den bisherigen Betrachtungen durch die Finanzverwaltung und den Unabhängigen Finanzsenat vollkommen außer Acht gelassen worden, dass es sich im gegenständlichen Fall lediglich um eine Umstellung von einer Ölheizung auf einen Fernwärmebezug handle.

Es sei unbestritten und durch zahlreiche Judikatur bestätigt, dass beispielsweise bei einer Umstellung der Abwasserversorgung von einer funktionierenden Senkgrube zu einem Kanalanschluss oder die Umstellung einer Ölfeuerung auf Gasanschluss als sofort abschreibbare Betriebsausgabe zu behandeln sei. Auch im gegenständlichen Fall wäre eine funktionierende Ölbefuerung samt Ölkessel vorhanden und es sei lediglich die Umstellung auf Fernwärmeanschluss erfolgt, ohne dass sich bei der Zentralheizungsanlage sonstige Veränderungen ergeben haben würden.

Es sei das Gebäude zwar von der Berufungswerberin gemietet, doch sei sie verpflichtet, sämtliche Instandhaltungen des Gebäudes zu tragen. Es seien daher die Aufwendungen des Mieters steuerrechtlich so zu behandeln, als würde diese Aufwendungen der Vermieter tragen. Wenn daher die Aufwendungen beim Vermieter nicht zu aktivieren seien, dann seien diese auch beim Mieter nicht als Investition im fremden Gebäude zu betrachten.

Gemäß [§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO](#) werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Gemäß [§ 284 Abs. 1 BAO](#) werde der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung gestellt.

Mit **Schreiben vom 7. November 2011** wurden die Ermittlungsergebnisse der Amtspartei übersendet.

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Von der Berufungswerberin wurde eine vorhandene Ölheizung umgestellt auf Nahwärmeversorgung.

Mit Wärmelieferungsübereinkommen vom 4. April 2006 (siehe Verfahrensablauf) wurde der Wärmelieferer verpflichtet, die Berufungswerberin während dessen Laufzeit mit Wärme zu versorgen.

Laut Rechnung vom 14. September 2006 (siehe Verfahrensablauf) wurden Anschlussgebühren in Höhe von 10.800,00 € verrechnet.

Leistungen eines Installateurs zur Errichtung des Fernwärmeanschlusses wurden mit Rechnung vom 6. Dezember 2006 verrechnet.

Wie vom Vertragspartner und Lieferer der Nahwärme angegeben wurden mit dem gegenständlichen Anschlusspauschale folgende Leistungen abgegolten:

Fernwärmезuleitung vom Fernwärmenetz des Betreibers in den Heizungsverteilerraum des Kunden, Wärmeübergabestation mit Wärmetauscher und Regelung, Wärmemengenzähler (Grundlage zu Verrechnung der jährlich konsumierten Wärme), Wärmebezugsrecht.

Auch von der Berufungswerberin wurden diese Angaben nicht bestritten.

Die angeführten körperlichen Gegenstände bleiben gemäß Wärmelieferungsübereinkommen im Eigentum des Lieferers.

Durch die Betriebsprüfung wurden die Installationskosten zum sofortigen Abzug zugelassen, die strittigen Anschlussgebühren auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat

[§ 282 Abs. 1 BAO](#) lautet wie folgt:

„Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, außer

1. in der Berufung ([§ 250 BAO](#)), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung ([§ 258 Abs. 1 BAO](#)) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder

2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.“

Nach [§ 284 Abs. 1 BAO](#) hat über eine Berufung eine mündliche Verhandlung statt zu finden, wenn es in der Berufung ([§ 250 BAO](#)), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung ([§ 258 Abs. 1 BAO](#)) beantragt wird oder es der Referent für erforderlich hält.

Da der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat in einer Vorhaltsbeantwortung und die Berufung (22. Juli 2010) ergänzenden Schriftsatz vom 4. November 2011 gestellt worden ist und somit die Voraussetzungen nach den oben zitierten Bestimmungen nicht erfüllt sind, wurde weder eine mündliche Verhandlung, noch eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat vorgenommen.

Aktivierung von „Anschlussgebühren“

Strittig ist, ob die geleisteten Anschlussgebühren in Höhe von 10.800,00 € ein selbständiges Wirtschaftsgut oder einen sofort absetzbaren Aufwand darstellen.

[§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet:

„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 Herstellkosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung."

Der über die AfA zu berücksichtigende Werteverzehr kann neben technisch, wirtschaftlich Art auch zeitlich bedingt sein (vgl. z.B. VwGH 5.10.1993, [93/14/0122](#)). Entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter wie z.B. Bestandsrechte, Patentrechte, unpatentierte Erfindungen, Urheberrechte, Rezepturen, Nutzungsrechte, Schutzrechte, Bezugs- u. Vertriebsrechte, Know-how und ähnliche Rechte unterliegen zwar keiner Abnützung, für sie kommt aber für den Fall einer zeitlichen Begrenzung eine durch Zeitablauf bedingte Wertminderung zum Tragen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III, Tz. 5 zu § 7 EStG 1988). Die rechtliche Nutzungsdauer richtet sich danach, wie lange ein Wirtschaftsgut genutzt werden darf (vgl. Doralt, EStG⁶, § 7 Tz 43); Bei befristeten Verträgen ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der voraussichtlichen Dauer des Vertragsverhältnisses begrenzt.

Das EStG sieht für abnutzbare immaterielle Güter mit Ausnahme des Firmenwertes keine besonderen Regelungen für die Abschreibung vor. Sie sind wie alle anderen abnutzbaren Vermögensgegenstände gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Im gegenständlichen Fall wurde eine „Anschlussgebühr“ im Hinblick auf die Versorgung mit Fernwärme bezahlt.

Wesentlich ist, ob „mit den Anschlussgebühren eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung des Errichters (mit)abgegolten wird“ (VwGH 18.12.1996, [94/15/0148](#); 29.10.2003, [2000/13/0090](#)).

Folgende Leistungen bzw. Nutzungsrechte sind von der Anschlussgebühr umfasst:

Fernwärmezuleitung vom Fernwärmenetz des Betreibers in den Heizungsverteilerraum des Kunden, Wärmeübergabestation mit Wärmetauscher und Regelung, Wärmemengenzähler (Grundlage zur Verrechnung der jährlich konsumierten Wärme), **Wärmebezugsrecht**,.....

Das Vertragsverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedoch von beiden Vertragsparteien ein Kündigungsverzicht für 10 Jahre vereinbart.

Der Senat geht daher davon aus, dass mit der gegenständlichen „Anschlussgebühr“ **alle Aufwendungen abgegolten wurden, die mit der Herstellung des Anschlusses an das Netz verbunden sind, und das Wärmebezugsrecht – dem die Lieferverpflichtung der Nahwärme A. gegenüber steht - erworben worden ist**. Die Bereitstellungsverpflichtung bezieht sich folglich auf einen Zeitraum von 10 Jahren

(Kündigungsverzicht) und das Bezugsrecht ist als selbständiges Wirtschaftsgut iSd § 7 EStG 1988 über diesen Zeitraum abzuschreiben.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. November 2011