



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. UL und die weiteren Mitglieder HR Mag. FG, Mag. HZ und Dr. WB im Beisein der Schriftführerin BD über die Berufung der ECK GmbHF, vertreten durch Stb., vom 17. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach, vertreten durch Mag. DL, vom 13. September 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 16. Dezember 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Notariatsakt vom 4.3.2003 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist vor allem die Durchführung von Energie Contracting, die Errichtung von haustechnischen Anlagen wie Heizungs-, Lüftungs- und Klimaanlagen sowie Feuerschutzanlagen und Wartung derselben sowie die Betriebsführung und Betreuung von Energieversorgungsunternehmen. Ihr Geschäftsjahr beginnt jeweils am 1. Juli und endet am darauf folgenden 30. Juni.

In der Beilage E 108e zur Körperschaftsteuererklärung 2004, beim Finanzamt eingereicht am 14.3.2006, machte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie (IZP) in Höhe von 60.392,33 € geltend.

Auf Grund eines Telefonates mit dem Finanzamt reichte die Bw. einen ergänzenden Schriftsatz ein und führte darin aus, dass die wirtschaftliche Zurechnung der Anlagen, für welche die Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werde, zu klären sei . Dazu sei die Bw. vom Finanzamt ersucht worden, genauere Informationen zu den Folgen einer (vorzeitigen) Auflösung bzw. Beendigung des Wärmeliefervertrages für die beim Kunden aufgestellten Heizungsanlagen beizubringen.

Bis dato lägen keinerlei exemplarische Fälle von (vorzeitigen) Vertragsauflösungen vor.

In einer Anlage zu diesem Schreiben übermittelte die Bw. musterhaft die vertraglichen Grundlagen mit ihren Kunden. Im Detail sei ein Wärmelieferungsvertrag vom 9.10.2003 samt Tarif- und Preisblatt, abgeschlossen zwischen der ECK GmbH (Lieferant) und der AN GmbH & Co KEG (Kunde), vorgelegt worden. Dieser Vertrag sei unmittelbar und unabdingbar gekoppelt an den ebenso beiliegenden Mietvertrag vom 9.10.2003, abgeschlossen zwischen denselben Vertragspartnern wie oben angeführt. In der Folge werde daher auf diese Verträge Bezug genommen.

Wesentliche Punkte des Mietvertrages sind

1.) Mietvereinbarung

- der Betrieb einer Heizzentrale
- Verteilung und Abgabe von Wärme
- Wärmetransportleitungen und Abgabeeinrichtungen wie Heizkörper stehen im Eigentum des
- Kunden
- Dauer von 15 Jahren
- Miete für Kellerraum 70,- €/Jahr (fremdüblich)

2.) Besondere Vereinbarungen betr. Übernahme und Betrieb der Anlage

- Heizzentrale steht im Eigentum der Bw. – kein Zubehör
- Es können auch dritte Objekte mit Wärme versorgt werden
- Bw. betreibt Anlage auf eigene Kosten und Gefahr
- Auf eigene Kosten ordnungsgemäß Instand zu halten und zu warten
- Energiekosten für Betrieb der Anlage trägt Bw.

3.) Besondere Vereinbarungen betr. Sicherstellung der Wärmeversorgung der Bestände des Hauses

- Konkurrenzverbot
- Verpflichtung der Wärmelieferung für gesamtes Objekt
- Regelmäßige Wartung und Instandhaltung der Anlage
- Reinigung, Reparatur, Montage...

- Möglichst rasche Beseitigung durch die Bw. von Behinderungen an der Lieferung
- Eintragung einer Dienstbarkeit ins Grundbuch

4.) Voraussetzungen für die Beendigung des Vertrages und deren Rechtsfolgen

- Allgemeine Beendigungsgründe wie Änderung von gesetzlichen oder behördlichen Auflagen ...
- Bw. ist nach eigener Wahl berechtigt, bei Vertragsauflösung die in ihrem Eigentum stehende Anlage zu entfernen oder dem Kunden zu übereignen
- Vereinbarter Ersatzbetrag 2.052,- € am Ende der Laufzeit, zusätzlich 187,- € für jeden Monat davor

5.) Allgemeine Bestimmungen

Versicherung durch die Bw.

Garantie von 10% Energieersparnis im Vergleich zum Eigenbetrieb

Aus dem Mietvertrag gehe unter Punkt I. 1. hervor, dass der Kunde AN GmbH an die ECK GmbH in dem auf der Liegenschaft aufgeführten und zu beheizenden Gebäude Kellerräume zu vermieten habe, in denen die ECK GmbH die in Ihrem Eigentum befindliche Wärmeversorgungsanlage/ Heizzentrale auf eigene Kosten und Gefahr errichten, betreiben und instand halten dürfe bzw. müsse.

Hinsichtlich der Dauer der Verträge werde in Punkt I. 3. des Mietvertrages bestimmt, dass der Mietvertrag und somit auch der Wärmelieferungsvertrag auf eine bestimmte Dauer von 15 Jahren abgeschlossen werden. Darüber hinaus sei die Fortführung/ Verlängerung auf unbestimmte Dauer möglich.

Für den Fall der Vertragsauflösung/ Beendigung kämen in weiterer Folge die unter Punkt V. des Mietvertrages angeführten Bestimmungen zur Anwendung. In Punkt V. 2. und 3. des Mietvertrages erfolgten Definitionen von wesentlichen Gründen für eine vorzeitige Vertragsauflösung durch die ECK GmbH bzw. des Kunden.

Die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Zurechnung der Anlage wesentliche Vertragsbestimmung ergebe sich aus Punkt V. 4. des Mietvertrages. Danach sei für den Fall der Vertragsauflösung lediglich die ECK GmbH mit einem Wahlrecht hinsichtlich folgender Optionen versehen:

Entweder komme es zu einer Entfernung der im Eigentum der ECK GmbH stehenden Anlage (das heißt vollständiger Rück-/Abbau der Anlage durch die ECK GmbH) oder die ECK GmbH könne nach eigener Wahl die Anlage an den Kunden gegen Bezahlung eines angemessenen Preises in Höhe des Zeitwertes im Zeitpunkt der Vertragsbeendigung veräußern (das heißt ein

quasi Andienungsrecht der Bw. an den Kunden). Die Ermittlung des Zeitwertes sei ebenfalls unter diesem Vertragspunkt geregelt.

Auf Basis der oben ausgeführten relevanten Bestimmungen der zugrunde liegenden vertraglichen Regelwerke sei erkennbar, dass im Falle der Vertragsauflösung/ Beendigung grundsätzlich ein vollständiger Rückbau der aufgeführten Wärmeversorgungsanlage/ Heizzentrale zu erfolgen habe. Ausschließlich der ECK GmbH komme in weiterer Folge eine Option auf Ausübung eines Andienungsrechtes gegenüber dem Kunden zu. Außerdem sei zu beachten, dass im Falle der Andienung und damit der Veräußerung der Anlage an den Kunden dies zu einem angemessenen Kaufpreis zu erfolgen habe, welcher sich nach dem Zeitwert im Zeitpunkt der Vertragsbeendigung orientiere.

Der Kunde seinerseits habe keinerlei vertraglich vorab definierte Kaufoption für die Anlage. Er habe kein Recht auf Erwerb der Anlage. Er sei auf Verlangen der Bw. verpflichtet, die Anlage zu einem festgesetzten Preis, der bereits bei Abschluss des Vertrages vereinbart werde, zu erwerben. Der Kunde habe somit kein wirtschaftliches Risiko zu tragen. Die ECK GmbH habe jedoch die Chance der Wertsteigerung, da sie die Anlage nicht an diesen Kunden verkaufen müsse sondern ihre Chancen am Markt frei wählen könne und somit die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Anlage habe. Unter diesen Umständen könne der Kunde nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der Anlage angesehen werden.

Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang auch auf die in der herrschenden Lehre und nach Ansicht der Finanzverwaltung herausgebildeten Zurechnungsgrundsätze bei Leasinggeschäften, wonach Leasinggüter grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen seien. Nur unter bestimmten Voraussetzungen könne die wirtschaftliche Zurechnung des Leasinggutes von Anfang an zum Leasingnehmer erfolgen. Laut EStR RZ 136 gehe es letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 Iit d BAO geworden sei. Die wesentlichste Sichtweise dazu gebe weiters vor, dass nur dann eine Zurechnungsmöglichkeit an den Leasingnehmer bestehe, wenn vorab eine vertraglich vereinbarte Kaufoption für den Leasingnehmer zu einem nicht angemessenen/ ausschlaggebenden Betrag am Ende der Vertragslaufzeit vorgesehen sei.

Abschließend und vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen sei festzuhalten, dass die ECK GmbH während der Vertragslaufzeit immer und in jedem Fall das volle wirtschaftliche Risiko und die Gefahr des Untergangs hinsichtlich der beim Kunden aufgeführten Anlage zu tragen habe und weiters ihr alleine die Verwertungsmöglichkeiten bei Vertragsbeendigung zukomme. Die zivilrechtliche wie auch wirtschaftliche und ertragsteuerliche Zurechnung der Anlage habe daher zwingend bei der ECK GmbH zu erfolgen. Bei dieser sei die Anlage

entsprechend als Anlagevermögen, welches zur Leistungserbringung erforderlich sei, zu bilanzieren und damit auch der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie zugänglich.

In der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO bzw. im darüber abgefassten Bericht sowie im angefochtenen Bescheid führt das Finanzamt als Begründung zur Versagung der IZP aus, Voraussetzung für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie sei, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden könnten (siehe § 108e EStG).

Von der ECK GmbH werden Kellerflächen in den Gebäuden der Kunden angemietet, um in diesen Räumlichkeiten Heizungsanlagen zu errichten und in weiterer Folge die Wärmeversorgung für die Häuser sicherzustellen. Die Verrohrungen für die Heizungsanlagen in den Häusern werden von der ECK GmbH eingebaut jedoch den jeweiligen Eigentümern (Kunden) weiterverrechnet und von diesen bezahlt. Die "Mietverträge" (diese enthalten Vereinbarungen betreffend die Vermietung der Kellerräume, den Betrieb der Anlage, die Sicherstellung der Wärmeversorgung, Verrechnung der Wärmelieferung usw.) würden jeweils für einen Zeitraum von in der Regel 15 Jahren abgeschlossen. Im Punkt V der abgeschlossenen "Mietverträge" seien die Voraussetzungen für die Beendigung der Verträge und deren Rechtsfolgen ausgewiesen. Demnach sei die ECK GmbH nach eigener Wahl berechtigt, die Anlage bei Vertragsauflösung zu entfernen oder an Ort und Stelle zu belassen und dem Gebäudeeigentümer (Kunden) gegen Leistung eines Ersatzes zu übereignen. Der Ersatzbetrag sei im Vertrag bereits von vornherein festgesetzt. Von der ECK GmbH werde zu dieser Vertragsregelung weiters ausgeführt, dass der Zweck bzw. der Parteienwille dieser Vereinbarung darin liege, dass der Kunde auf Verlangen der ECK GmbH verpflichtet sei, die Anlage zum vereinbarten Preis zu kaufen. Der Kunde trage sohin das wirtschaftliche Risiko der Wertminderung. Der Kunde seinerseits habe also kein Wahlrecht bezüglich des Erwerbes der Anlage, sondern eine Verpflichtung diese zu kaufen. Weiters werde ein Mietvertrag für den jeweiligen Kellerraum, in welchem die Heizungsanlagen errichtet werden, abgeschlossen. Vereinbart werde dafür ein pauschaler Jahresbetrag in Höhe von 70 Euro.

In der rechtlichen Beurteilung wurde durch das Finanzamt ausgeführt, dass für die Frage, ob die Heizungsanlagen den Kunden (Gebäudeeigentümern) oder der ECK GmbH zuzurechnen seien, dafür letztendlich die Vertragsgestaltung der gegenständlichen "Mietverträge" in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen sei. Der Zweck des Vertrages sei letztendlich die Übertragung des Eigentums der Heizungsanlage an den Kunden. Dies werde hauptsächlich dadurch belegt, dass der Kunde zu einem im Vorhinein vereinbarten Preis verpflichtet sei, die Anlage zu übernehmen und sohin vollständig das Risiko der Wertminderung trage. Im Allgemeinen werde bei einer Heizungsanlage eine technische Nutzungsdauer von 10 Jahren

angenommen, ein Betrieb einer Heizungsanlage weit über diesen Zeitraum hinaus sei nicht sinnvoll. Die Option der ECK GmbH, die Anlage nach Ablauf der Vertragsdauer von 15 Jahren wieder auszubauen, um diese am freien Markt anbieten zu können, sei daher nach vernünftigen wirtschaftlichen Gesichtspunkten keine nachvollziehbare Vorgehensweise. Es sei wohl eher davon auszugehen, dass ein Abbau der Anlage nicht vorgenommen werde und diese dem Kunden gegen Entrichtung des vorgesehenen Preises übereignet werde. Letztendlich ziele also der Vertrag auf den Kauf der Anlage ab. Es bestehe für den Kunden nicht einmal nur die Option auf einen Kauf, wie dies beispielsweise bei einzelnen Leasingverträgen üblich sei, wo das wirtschaftliche Eigentum ebenso beim Leasingnehmer angenommen werde, sondern vielmehr bestehe sogar eine Verpflichtung für den Kunden zum Kauf nach Ablauf des Vertrages. Auch bei vorzeitiger Beendigung des Vertrages durch eine der beiden Vertragsparteien liege das wirtschaftliche Risiko zur Gänze beim Kunden, denn auch in diesem Fall sei die ECK GmbH berechtigt die Übereignung der Anlage zum Zeitwert im Anlasszeitpunkt zu verlangen. In Anbetracht dieser Tatsache müsse davon ausgegangen werden, dass das Eigentum der Heizungsanlagen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Kunden zuzurechnen sei.

Auf Grund der tatsächlichen und rechtlichen Gestaltung seien aus Sicht des Finanzamtes die Kunden als wirtschaftliche Eigentümer der Heizungsanlagen zu betrachten. Die Aufwendungen für die Heizungsanlagen würden sohin bei der ECK GmbH keine Kosten für Anschaffung oder Herstellung darstellen, die im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden könnten und könnten somit auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie einbezogen werden.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Investitionszuwachsprämie 2004 in Höhe von EUR 60.392,33 (statt bisher EUR 0,00) festzusetzen.

Die Nicht-Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2004 sei damit begründet worden, dass die ECK GmbH (in der Folge kurz: ECK) nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der betreffenden Heizungsanlagen zu betrachten sei und die Aufwendungen/Kosten für die Anschaffung/ Herstellung der Heizungsanlagen bei der ECK daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie einbezogen werden könne.

Die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG könne in Höhe von 10% der Bemessungsgrundlage für prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden, geltend gemacht werden. Die Absetzung für Abnutzung gemäß §§ 7 und 8 EStG stehe nur dem wirtschaftlichen Eigentümer zu. Wirtschaftlicher Eigentümer sei in der Regel

der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer sei nur anzunehmen, wenn der zivilrechtliche Eigentümer weder die positive noch die negative Seite seines Eigentumsrechtes ausüben könne, das hieße, wenn ausnahmsweise jemand anders als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer ausübe bzw. auszuüben in der Lage sei. In § 24 Abs 1 lit d BAO werde dahingehend bestimmt, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe, diesem als wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen seien.

Die ECK schließe mit ihren Kunden Miet- bzw. Wärmelieferungsverträge ab. Zu den Kunden der ECK zählten Bauträger, Unternehmer und auch Endverbraucher. In den Mietverträgen erfolge die Anmietung von (in der Regel Keller-)Räumlichkeiten durch die ECK zu einer pauschalen Jahresgebühr von regelmäßig EUR 70,00, um dort Wärmeerzeugungsanlagen/ Heizungsanlagen aufzustellen bzw. zu betreiben. Diese wertgesicherte Jahresgebühr stelle stets einen ortsüblichen und angemessenen Preis für etwa 4 m² gemieteter (Keller-)Fläche dar. In den Wärmelieferungsverträgen würden Art und Umfang der Wärmeversorgung, Preise und Zahlungsmodalitäten sowie die genauen Bedingungen und Voraussetzungen der Wärmeversorgung festgelegt. Die Mietverträge stellten dabei die Grundlage der Wärmelieferungsverträge dar. Ein Wärmelieferungsvertrag beginne und ende mit dem entsprechenden Mietverhältnis und sei für die Laufzeit des Mietverhältnisses unkündbar. Solange das Mietverhältnis bestehe, könne der Wärmelieferungsvertrag nicht gekündigt werden (Koppelung). Dies stelle eine in dieser Branche übliche Vorgehensweise dar, da ein Wärmelieferungsvertrag ohne die für den Betrieb der Heizungsanlagen notwendige (gemietete) Fläche nicht erfüllt werden könne. Der Mietvertrag könne entweder nach Ablauf der Vertragslaufzeit (in der Regel 15 Jahre) oder bei Vorliegen wichtiger, vertraglich festgelegter Gründe gekündigt werden. Für den Fall der Auflösung eines Mietvertrages (aufgrund Zeitablauf oder vorzeitiger Auflösung) werde im jeweiligen Mietvertrag bestimmt, dass die ECK nach eigener Wahl bestimmen könne, ob sie die Heizungsanlage entferne oder dem Liegenschaftseigentümer (Kunden) gegen ein bestimmtes, vorab vertraglich definiertes Entgelt (angemessener Zeitwert im Anlasszeitpunkt) übereigne (Andienungsrecht). Eine Kaufoption und somit ein Recht auf Erwerb seitens des Kunden sei vertraglich nicht vorgesehen.

Die Eigentumsverhältnisse seien in den Verträgen wie folgt geregelt. Die Wärmetransportleitungen (Heizleitungen und -rohre) sowie die Abgabeeinrichtungen (Heizkörper) stünden und blieben stets im Eigentum des Liegenschaftseigentümers (Kunden). Die ECK als Wärmeversorgungsunternehmen habe dafür lediglich ein Nutzungsrecht, um die vertraglich vereinbarte Wärmeleistung erbringen zu können. Die restlichen Wärmeanlagenteile

(Heizungsanlagen) blieben hingegen laut den Verträgen ausdrücklich im Eigentum der ECK.

Diese Regelung der Eigentumsverhältnisse ergebe sich bereits aus dem Sachenrecht.

Wärmetransportleitungen seien mit einem Gebäude untrennbar bzw. nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise absonderbar verbunden. Heizungsanlagen stellten hingegen selbständige Bestandteile eines Gebäudes bzw. einer Liegenschaft dar. Sie könnten tatsächlich und wirtschaftlich von der Hauptsache getrennt werden. Eine derartige Trennung der Eigentumsverhältnisse sei daher sowohl wirtschaftlich sinnvoll als auch in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Sachenrechts.

Die ECK verfüge über alle positiven und negativen Seiten des zivilrechtlichen Eigentumsrechtes. Sie könne die Heizungsanlagen beliebig gebrauchen, verändern, rechtsgeschäftlich über diese verfügen, und sie habe die Befugnis, andere von der Einwirkung auf die Anlagen auszuschließen. Dies komme unter anderem dadurch zum Ausdruck, dass die ECK die Befugnis habe, Heizungsanlagen bei einem Kunden ab- und bei einem anderen wieder aufzubauen, sofern sie ihrer Verpflichtung zur Wärmeversorgung ordnungsgemäß nachkomme. Sie könne jederzeit veraltete Heizungsanlagen verkaufen und diese durch neuere ersetzen. Der Kunde habe keinen Anspruch auf eine bestimmte Heizungsanlage oder darauf, dass die gelieferte Wärme von einer bestimmten Heizungsanlage stamme. Eine Heizungsanlage müsse auch nicht ausschließlich für die Wärmeversorgung eines einzigen Kunden bzw. eines einzigen Objektes genutzt werden. Teilweise würden Heizungsanlagen zur Wärmeerzeugung und -lieferung für mehr als einen Kunden eingesetzt. Für den Kunden zähle lediglich die vertragsgemäße Dienstleistung der Wärmeversorgung seitens der ECK, wofür der Kunde ein Entgelt (Jahresgrundpreis sowie verbrauchsabhängiges Entgelt) zu leisten habe.

Des Weiteren seien die Mitarbeiter der ECK die einzigen Personen, die Zugangsmöglichkeit und -berechtigung zu den Heizungsanlagen hätten. Die angemieteten (Keller-)Räumlichkeiten beim Liegenschaftseigentümer (Kunde), in denen sich die Heizungsanlagen der ECK befänden, seien abschließbar und nur für die Mitarbeiter der ECK zugänglich. Für die laufende Wartung und Instandhaltung sei ausschließlich die ECK zuständig. Sie trage auch die Gefahr des zufälligen Unterganges oder der Beschädigung der Heizungsanlagen durch Dritte. Bei Untergang der Heizungsanlagen müsse die ECK neue Anlagen anschaffen, bei Beschädigungen oder Defekten sei die ECK zu Reparatur bzw. Austausch verpflichtet. Die Verlagerung dieser Gefahrenelemente sowie die Überwälzung der daraus entspringenden Kosten auf den Kunden seien vertraglich wie faktisch ausgeschlossen. Der Umstand alleine, dass eine Heizungsanlage unter Umständen zu einem späteren Zeitpunkt einer anderen Person übertragen werde, ist für ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum nicht ausreichend. Diese Begebenheit allein lasse die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim zivilrechtlichen Eigentümer unberührt. Die ECK sei unter

diesem Gesichtspunkt daher sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer der Heizungsanlagen.

Betreffend die "Zwecksetzung der Verträge" sei auszuführen, dass diese ausschließlich in der vereinbarten Dienstleistung der Wärmeversorgung gelegen und keinesfalls auf Kauf noch auf eigenverantwortliche Nutzung der Heizungsanlagen durch die Kunden gerichtet sei. Die Kunden hätten kein Recht, die Heizungsanlagen in deren Ermessen zu nutzen und/oder zu erwerben. Sie bezögen lediglich „Wohlfühlwärme“ als vereinbarte Dienstleistung. Die Zielsetzung der vertraglichen Grundlagen für die Leistungsbeziehung zwischen ECK und Kunden sei daher weder Eigentumsübertragung noch Nutzungsüberlassung, sondern jederzeitige Sicherstellung der Wärmeversorgung der Kunden. Dass die Kunden im Falle der Beendigung des Vertragsverhältnisses (nach Ende der Vertragslaufzeit oder vorzeitig) das Risiko der Wertminderung treffen könnte, sei zwar zutreffend, jedoch sei diese Tatsache allein für die finanzbehördlich getroffene Annahme und Unterstellung, letztendliche Zweckverfolgung der Verträge sei einzig und alleine der Verkauf der Anlagen, keinesfalls ausreichend. Gänzlich unberücksichtigt bei dieser Sichtweise der Finanzbehörde bleibe nämlich die Möglichkeit und Chance der Wertsteigerung sowie die Gefahrentragung hinsichtlich Untergang und Beschädigung, welche zur Gänze bei der ECK lägen.

Für diese Beurteilung seien von der Finanzbehörde Anleihen an die von Literatur und Judikatur herausgebildeten Grundsätze für die wirtschaftliche Zurechnung eines Leasinggutes genommen worden. Diese seien jedoch auf die vorliegenden Verträge nur eingeschränkt anwendbar, da die Verträge nicht auf Nutzungsüberlassung von Heizungsanlagen gerichtet seien, sondern die Erbringung der Dienstleistung "Sicherstellung der jederzeitigen Wärmeversorgung" zum Inhalt hätten. Doch selbst bei Heranziehung dieser Grundsätze erfolge die Zurechnung bei der vorliegenden Konstellation (Risiko der Wertminderung bei Leasingnehmer, Möglichkeit/Chance der Wertsteigerung bei Leasinggeber) beim Leasinggeber. Das gelte auch dann noch, wenn der Leasinggeber ein Andienungsrecht gegenüber dem Leasingnehmer hätte. Die Heizungsanlagen könnten nach diesen Grundsätzen keinesfalls dem Kunden zugerechnet werden. Denn der Kunde der ECK habe kein Recht (das heißt keine Kaufoption), die Heizungsanlage nach Ablauf der Vertragsdauer zu nutzen oder die Anlage um einen bestimmten, bloß einer Anerkennung gleichkommenden Kaufpreis zu erwerben. Werde der Vertrag nach Ablauf der Vertragsdauer nicht einvernehmlich verlängert, so liege die Entscheidungsbefugnis, ob die Anlage entfernt/ abgebaut werde oder gegen ein angemessenes Entgelt ins Eigentum des Kunden übergehe, allein bei der ECK. Auch die Gefahrenelemente des Unterganges und der Beschädigung der Heizanlagen blieben ausschließlich bei der ECK. Unter diesen Gesichtspunkten sei eine wirtschaftliche Zurechnung

der Heizungsanlagen beim Kunden jedenfalls auszuschließen. Die ECK sei und bleibe zivilrechtlicher wie wirtschaftlicher Eigentümer der Heizungsanlagen.

Die Annahme seitens der Finanzbehörde, der Betrieb einer Heizungsanlage beim Kunden über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren sei (wirtschaftlich) nicht sinnvoll, da die technische Nutzungsdauer einer Heizungsanlage tatsächlich lediglich mit zehn Jahren begrenzt sei, sei ebenfalls nicht zutreffend. Die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes (hier Heizungsanlage) sei grundsätzlich "betriebsgewöhnlich" zu bemessen, das heißt, es sei auf die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit abzustellen. Die technische Nutzungsdauer sei abhängig vom Materialverschleiß (Substanzverzehr), die wirtschaftliche von der wirtschaftlichen Nutzungs- bzw. Verwendungsmöglichkeit. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei vom Abgabepflichtigen unter Berücksichtigung aller Umstände, welche die Nutzungsdauer beeinflussen, zu schätzen. Zu diesen Umständen zählten sowohl jene, die in der Art des Wirtschaftsgutes gelegen seien, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzung bzw. Verwendung des Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen ergäben. Als Hilfestellung für die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer könnten die deutschen Afa-Tabellen herangezogen werden.

Die deutschen Afa-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter (siehe Anlage) sähen zum Beispiel für Kesselanlagen (Punkt 3.1.9) und für Wärmetauscher (Punkt 3.1.14) eine Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren vor. Die besondere deutsche Afa-Tabelle für Energie- und Wasserversorger (siehe Anlage) bestimme für stationäre Heizungsanlagen (Punkt 3.1.1 mit Verweis auf Punkt 1.1.1), Wärmetauscher sowie Mess- und Regelanlagen (Punkt 3.2.6) eine Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren. Überabestationen/Umformeranlagen (Punkt 3.2.5) würden weiters eine Nutzungsdauer von mindestens 20 Jahren aufweisen. Vor diesem Hintergrund ergebe sich für die Zurechnung der streitgegenständlichen Heizungsanlagen eine Nutzungsdauer von mindestens 15 bis 20 Jahren. Dabei sei zu beachten, dass die deutsche Afa-Tabelle für Energie- und Wasserversorger bei der Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Dauerbetrieb (das heißt: 24 Stunden pro Tag und 365 Tage pro Jahr, das sind über 8.000 Stunden pro Jahr) ausgehe. Die Heizungsanlagen der ECK seien üblicherweise weniger (nur etwa 2.000) Stunden pro Jahr im Einsatz, sodass die Nutzungsdauer der Heizungsanlagen insgesamt doch wesentlich länger als die von der Finanzbehörde unterstellten 10 Jahre sei.

Der Verein deutscher Ingenieure (VDI) sehe in seiner Richtlinie "Wirtschaftlichkeit gebäudetechnischer Anlagen" (VDI 2067 Blatt 1, siehe Anlage) für die oben angeführten Bestandteile einer Heizungsanlage eine Nutzungsdauer von 20 bis 25 Jahren vor.

Es sei daher die finanzbehördliche Auffassung nicht nachvollziehbar, weshalb der Betrieb einer Heizungsanlage nur zehn Jahre betragen solle und Vertragsabschlüsse über zum Beispiel 15 Jahren nicht (wirtschaftlich) sinnvoll seien, wenn tatsächlich von betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Bereich von 15 bis 20 Jahren, unter Umständen sogar bis zu 25 Jahren, auszugehen sei. Es sei weiters nicht erschließbar, worauf sich die finanzbehördlich "allgemein angenommene" Nutzungsdauer von 10 Jahren überhaupt stütze. Die allgemeine Verkehrsauffassung oder Erfahrungswerte aus der Branche (wie beispielsweise die deutschen Afa-Tabellen oder die deutschen VDI-Richtlinien) könnten dies wohl nicht sein. Es sei daher durchaus (wirtschaftlich) sinnvoll und auch nachvollziehbar, die Heizungsanlagen nach Auflösung des Vertrages (zum Beispiel nach 15 Jahren) abzubauen und anderwärtig zu verwenden. Auch sei der Fall zu bedenken, dass eine Heizungsanlage während der Vertragslaufzeit durch eine neue ersetzt werde und es diesfalls am Ende des Vertragsverhältnisses nicht (wirtschaftlich) sinnvoll erscheine, die Heizungsanlage dem Kunden zu dem vereinbarten Preis zu überlassen, wenn diese Heizungsanlage sodann jedenfalls noch einen höheren Zeitwert als den vertraglich vereinbarten hätte. Auch aus diesen Gründen sei nicht davon auszugehen, dass die Verträge vorab und ausschließlich auf einen Verkauf der Heizungsanlagen abzielten.

Abschließend sei noch auszuführen, dass das Unternehmen der ECK einzig und allein auf die Erbringung von Dienstleistungen (Wärmeversorgung) ausgerichtet sei, was sich auch im Unternehmenserfolg der ECK widerspiegle. Neben der Dienstleistung der Wärmeversorgung wären auf Kundenwunsch auch Lieferung von Strom, Reinigung und Müllentsorgung, Wachdienst oder Erledigung der Kanal- und Wassergebühren möglich. Ziel der Versorgung mit Wärme durch die ECK sei es, den Kunden von der Erledigung aller damit zusammenhängenden Aufgaben und Arbeiten zu entlasten. Der Kunde bezahle für die jederzeitige Bereitstellung von Wärme innerhalb der Heizungsperiode und müsse sich um die gesamten damit verbundenen Angelegenheiten, wie etwa Reinigung, Wartung oder Instandhaltung der Heizungsanlagen etc, nicht sorgen. Dass der Inhalt der Miet- und Wärmelieferungsverträge in der Erbringung der Dienstleistung Wärmeversorgung liege, gehe beispielsweise auch daraus hervor, dass die Anschaffungskosten der Heizungsanlagen nicht einmal annähernd dem gesamten, vom Kunden über die Vertragslaufzeit zu entrichtenden Jahresgrundpreis entsprächen. Die Anschaffungskosten stellten im Schnitt nur zirka ein Drittel des gesamten Grundpreises dar. Dieses "Missverhältnis" sei nur dadurch erklärbar, dass die Kunden nicht die Heizungsanlagen erwerben wollen, sondern für die Erbringung der Dienstleistung der Wärmeversorgung bezahlen.

Bei Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse sei die ECK daher sowohl bei zivilrechtlicher als auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Eigentümer der Heizungsanlagen zu

qualifizieren und habe von daher die Zurechnung und Aktivierung der Heizungsanlagen bei der ECK zu erfolgen. Dementsprechend seien die Anschaffungskosten der Heizungsanlagen auch der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie zugänglich und sei die Investitionszuwachsprämie 2004 daher antragsgemäß mit EUR 60.392,33 festzusetzen.

Angeführt waren neben zahlreichen Judikatur- und Literaturzitaten auch die erwähnten deutschen Afa-Tabellen.

Am 20. Februar 2008 richtete die Bw. eine Ergänzung zur Berufung an den UFS und führte darin aus, die Miet- und Wärmelieferverträge der ECK GmbH seien nicht auf den Verkauf der Heizungsanlage, sondern auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichtet; das bedeute, dass die Kunden nicht die Heizungsanlagen erwerben wollten, sondern dass ihr Interesse der Wärmeversorgung gelte.

Die ECK sei professioneller Betreiber von Heizungsanlagen. Sie könne die technisch hochkomplexen Heizkessel und übrigen Anlagen, infolge genauer Kenntnis deren Funktionsweise und langjähriger Erfahrung ihrer Mitarbeiter, wirtschaftlich effizienter bedienen als dies für einen "normalen" Hauseigentümer möglich wäre. Der Vorteil für den Kunden bei einer Betreibung der Anlagen durch die ECK liege darin, dass die ECK einen um 10 % unter dem Normverbrauch liegenden Energieverbrauch garantiere. Es entstehe eine sog. "Win-win-Situation": Der jeweilige Kunde habe einen geringeren Energieverbrauch und die ECK könne ihre Dienstleistung und Fachkenntnis verkaufen.

Da am Ende der Vertragslaufzeit die Heizungsanlage noch funktionstüchtig sein dürfte, aber einen Restbuchwert von "Null" aufweise, werde die ECK jedenfalls Interesse haben, infolge der höheren Renditeerwartung die Dienstleistung weiterhin zu erbringen. Daher sei von Anfang an geplant, dass sich die Vertragsparteien bei/vor Vertragsende zusammensetzen, um über die Fortführung des Dienstleistungsvertrages zu verhandeln. Infolge der im Vergleich zur Konkurrenz günstigeren Kostenstruktur (Restbuchwert von Null) habe die ECK eine günstige Verhandlungsposition und sei daher mit einer Fortführung der Dienstleistungserbringung zu rechnen.

Das Andienungsrecht zum rechnerischen Zeitwert solle lediglich sicherstellen, dass der Vertrag zumindest über die vereinbarte Laufzeit erfüllt werde und keine Kündigung - aus welchen Gründen immer - durch den Kunden erfolge. Nach Erhebungen der Bw. sei in der Praxis auch keine Kündigung oder vorzeitige Vertragsauflösung in den letzten rund zehn Jahren erfolgt (Ausnahme: Konkurs des Hauseigentümers). Im Ergebnis sei daher tatsächlich noch keine Anlage an den Hauseigentümer verkauft worden.

Die Argumentation der Finanzverwaltung, dass "wohl eher davon auszugehen" sei, dass die Anlage dem Hauseigentümer (insbesondere nach Ende der Vertragslaufzeit) verkauft werde,

sei daher unbegründet und dementsprechend nicht nachvollziehbar. Viel eher liege das wirtschaftliche Ziel der Vertragsparteien in einer möglichst nachhaltigen - auch über die Mindestbestandsdauer hinaus - Wärmelieferung durch die ECK.

Dies vorausgesetzt, laufe die Argumentation der Finanzbehörde hinsichtlich der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums nach den beim Leasing anerkannten Kriterien ins Leere. Selbst wenn die Behörde dieser Argumentation nicht folge und den Erwerb der Heizungsanlage im Vordergrund sehe, sei das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum bei Errichtung und während der gesamten Vertragsdauer der ECK zuzurechnnen:

Wirtschaftlicher Eigentümer sei in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtlicher Eigentümer sei im konkreten Fall zweifellos die ECK, weil es sich bei einer Heizungsanlage (Maschine) um eine bewegliche Sache im Sinne des bürgerlichen Rechts handle (eine Trennung der Anlage vom unbeweglichen Gebäude sei mit wirtschaftlich vertretbaren Mitteln möglich).

Vor den weiteren Überlegungen sei daher der Klarheit halber festzuhalten, dass es sich hierbei nicht um eine "Mieterinvestition" im Sinne der Judikatur des VwGH bzw. der Einkommensteuerrichtlinien handle, wo das zivilrechtliche Eigentum regelmäßig dem Gebäudeeigentum des Vermieters (Hauseigentümers) zuwachse. Erst aus wirtschaftlicher (steuerlicher) Sicht werde die Mieterinvestition unter bestimmten Voraussetzungen als eigenes bewertungsfähiges Wirtschaftsgut qualifiziert.

Im gegenständlichen Fall seien jedoch aufgrund der zivilrechtlichen Einstufung der Heizungsanlage als bewegliche Sache auch steuerlich die Regeln für bewegliche Wirtschaftsgüter anzuwenden (vgl. etwa PKW-Leasing). Damit sei aber eine gänzlich andere Ausgangslage für die wirtschaftliche (steuerliche) Zurechnung des Wirtschaftsgutes gegeben: Die wirtschaftliche (steuerliche) Zurechnung erfolge ja bei beweglichen Wirtschaftsgütern - im Gegensatz zur Mieterinvestition - regelmäßig beim zivilrechtlichen Eigentümer und nur in - hier nicht vorliegenden, wie noch zu zeigen sein werde - Ausnahmefällen beim Vermieter (Hauseigentümer).

Ein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer sei nur anzunehmen, wenn der zivilrechtliche Eigentümer weder die positive noch die negative Seite seines Eigentumsrechtes ausüben könne (vgl. EStR 2000, Rz 122).

Letztendlich erfülle das Gebot der Zurechnung nach dem Maßstab des wirtschaftlichen Eigentums den steuerlichen Grundgedanken, der Erfassung und Berücksichtigung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragend, die tatsächlichen Machtpositionen der Besteuerung dienstbar zu machen. Die Kriterien für die Zuordnung eines Leasinggegenstandes zum Leasinggeber oder Leasingnehmer sollten dieses steuerliche Ziel gewährleisten.

Gleichsam wie beim gegenständlichen Fall könne beim Leasing das Wirtschaftsgut nur entweder dem einen oder dem anderen Partner wirtschaftlich und damit steuerlich zugerechnet werden. Es liege daher nahe, das wirtschaftliche Eigentum bei dem anzunehmen, dessen Verfügungs- und Einflussmöglichkeiten stärker ausgeprägt seien. Mit anderen Worten, es komme auf das Überwiegen der Eigentumsverhältnisse an.

Auf den vorliegenden Sachverhalt umgelegt bedeute dies, dass zu würdigen sei, welchem der beiden Vertragspartner die positiven und negativen Seiten des Eigentumsrechtes (stärker) zustünden.

Da das Risiko der Wertminderung, aufgrund des Andienungsrechtes zum "Zeitwert", nach Ansicht der Finanzverwaltung der Kunde trage, werde von dieser das wirtschaftliche Eigentum auf Seiten des Kunden gesehen. Dem sei nicht zuzustimmen, weil bis zum Ende der Vertragslaufzeit die Kosten und die Gefahr des zufälligen Unterganges der Anlage von der ECK getragen würden.

Ein (abstraktes) Risiko der Wertminderung auf Seiten des Kunden bestehe erst bei Vertragsende und nur sofern das Andienungsrecht auch tatsächlich ausgeübt werde. Bis zum Verkauf der Anlage bei Vertragsende trage die ECK (u.a.) das Risiko des Unterganges und die Kosten der Erhaltung der Anlage. Im Sinne des oben formulierten Überwiegensprinzips der Eigentumsverhältnisse sei zu prüfen, ob mit überwiegender Wahrscheinlichkeit überhaupt das Andienungsrecht ausgeübt werde.

In Folge müssten zwei Möglichkeiten unterschieden werden:

(1) Vertragsauflösung mit Ablauf der Mindestvertragsdauer von 15 Jahren:

(a) Liege der tatsächliche Wert im Zeitpunkt der Vertragsauflösung über dem "Zeitwert", sei aus unternehmerischer Sicht allenfalls eine Veräußerung an dritte Marktteilnehmer anzunehmen. Die Ausübung des Andienungsrechtes scheine in diesem Fall jedoch sehr unwahrscheinlich zu sein.

(b) Liege der tatsächliche Wert im Zeitpunkt der Vertragsauflösung unter dem "Zeitwert" von lediglich rund EUR 2.000,- (am Beispiel der SM-A&N GmbH & Co KEG), sei eine Ausübung des Andienungsrechtes denkbar, erscheine aber wirtschaftlich uninteressant und daher unwahrscheinlich. Viel eher sei bei einer Nutzungsdauer von zumindest 15 Jahren (siehe Berufung vom 16.10.2007) eine weitere Wärmelieferung über die Mindestbestandsdauer hinaus weitaus überwiegend wahrscheinlich (siehe Argumentation in Punkt 1). Das wirtschaftliche Risiko ist zudem ein Unwesentliches.

(2) Vertragsauflösung vor Ablauf der Mindestvertragsdauer von 15 Jahren:

(a) Liege der tatsächliche Wert im Zeitpunkt der Vertragsauflösung über dem "Zeitwert", sei aus unternehmerischer Sicht allenfalls eine Veräußerung an dritte Marktteilnehmer

anzunehmen. Die Ausübung des Andienungsrechtes scheine in diesem Fall jedoch sehr unwahrscheinlich zu sein.

(b) Liege der tatsächliche Wert im Zeitpunkt der Vertragsauflösung unter dem "Zeitwert" sei eine Ausübung des Andienungsrechtes denkbar, erscheine aber aufgrund der verbleibenden Nutzungsdauer bzw. zu erwartenden Funktionstüchtigkeit der Anlage unwahrscheinlich (siehe Argumentation Punkt 1).

Als Zwischenergebnis könne daher festgehalten werden: Sofern der Vertrag nicht vorzeitig aufgelöst werde, werde das Andienungsrecht mit weitaus überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht ausgeübt werden. Das Preisrisiko des Kunden wäre selbst bei Ausübung des Andienungsrechtes idR als gering einzustufen. Werde der Vertrag vorzeitig aufgelöst - was nicht angenommen werde und in der Praxis erst einmal bei Konkurs erfolgt sei - sei aufgrund der verbleibenden und damit verbundenen Nutzungsdauer bzw. Nutzungsmöglichkeit ein Verkauf zum Zeitwert nicht, jedoch eine anderweitige Nutzung weitaus überwiegend wahrscheinlich.

Zudem lehnten es Judikatur (VwGH vom 25.02.1997, 97/14/006) und Literatur (Zorn, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, in RdW 2001, S. 5711) ab, jemanden als wirtschaftlichen Eigentümer anzusehen, der über den Gegenstand in keiner Weise verfügen könne und nur infolge des Übergangs der Preisgefahr (unbedingt) zur Kaufpreiszahlung verpflichtet sei.

Bei Finanzierungsleasingverträgen sei nach Ansicht der Finanzverwaltung die Verlagerung der Gefahr des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung auf den Leasingnehmer durchaus typisch (EStR 2000, Rz 135, 3. Absatz). Der Übergang der Preisgefahr bzw. die Risikoverlagerung auf den Leasingnehmer schon bei Beginn der Vertragslaufzeit führe aber deswegen noch nicht zwingend zur Zuordnung des Leasinggegenstandes zum Leasingnehmer (EStR 2000, Rz 135 ff); vielmehr müssten zusätzliche Kriterien hinzutreten, damit ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolge. Daher könne ein Übergang der Gefahr des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung bei Ende der Vertragslaufzeit wohl kaum ein stichhaltiges Argument für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums darstellen.

Die Bw. gehe vom Dienstleistungscharakter der Wärmeversorgung durch die ECK aus, weshalb sich die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum nicht in der von der Finanzverwaltung argumentierten Weise stelle.

"In Eventu", dh. falls doch auf das wirtschaftliche Eigentum abgestellt werde, sei das Überwiegen der positiven und negativen Seiten des Eigentums zu würdigen. Diese stünden der ECK zu.

Mit weitaus überwiegender Wahrscheinlichkeit bestehe kein (wesentliches) wirtschaftliches Risiko auf Seiten des Kunden mangels Ausübung des Andienungsrechtes.

Zum Übergang der Preisgefahr könne es erst bei Ausübung des Andienungsrechtes am Ende der Vertragslaufzeit kommen, weil bis dahin die Kosten der Erhaltung und der Gefahr des zufälligen Untergangs von der ECK getragen würden.

Zudem lehnten Literatur und Judikatur sowie offensichtlich auch die Finanzverwaltung den Übergang der Preisgefahr als alleiniges Kriterium für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums ab.

In einem im Oktober 2008 abgehaltenen Erörterungstermin wurde durch die Bw. nochmals darauf hingewiesen, die Lieferung von Wärme sei der Hauptgrund der geschlossenen Verträge und nicht die Verschaffung des Eigentums an der Heizungsanlage. Auch wurde betont, die Bw. könne in Ausübung ihres Eigentumsrechtes jeden Dritten, so auch ihre Kunden, vom Betreten der angemieteten Räumlichkeiten ausschließen.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Ansicht, dass die Vertragsgestaltung von Beginn an auf die Übertragung des Eigentums an der Heizungsanlage gerichtet sei und das wirtschaftliche Eigentum daher bei den Kunden der Bw. liege. Die Geltendmachung der IZP durch die Bw. sei daher nicht möglich.

In der am 16. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde durch das Finanzamt ergänzend ausgeführt, dass im Erörterungstermin hervorgekommen sei, dass in den Verträgen über den zufälligen Untergang der Heizungsanlagen keine Feststellungen enthalten seien. In den Mietverträgen werde dezidiert angeführt, dass die Kosten der Versicherung im Wärmelieferungsentgelt enthalten seien. Aus den Rechnungen der Bw. an die Kunden lasse sich keine Komponente für die Nutzung der Heizungsanlage ermitteln.

Die Bw. verweist zum Punkt des zufälligen Unterganges der Heizungsanlage auf die Bestimmungen des ABGB, wonach jedenfalls der zivilrechtliche Eigentümer für den zufälligen Untergang den Schaden trage und keine Überwälzung an den Kunden vereinbart sei.

Die Bestimmungen im Mietvertrag zu Punkt VI. 1. bedeuten einen Ausschluss der Weiterverrechnung der Versicherungskosten an den Kunden. Dem Kunden werde lediglich der Preis der Wärmelieferung verrechnet.

Aus der Beilage ./1 wird beispielhaft gezeigt, dass die Abrechnung für die Kunden sich nur aus einem Arbeitspreis ergebe. Eine Versicherungskomponente lasse sich daraus nicht ableiten. Weiters sei damit dokumentiert, dass aus einer einzelnen Heizungsanlage mehrere Objekte beheizt würden.

Für den Fall, dass aus einer Heizungsanlage mehrere Objekte mit Wärme beliefert werden, gibt die Bw. über Befragen durch die Vorsitzende an, dem zweiten Kunden stehe keine

Kaufverpflichtung zu, mit ihm werde nur ein Wärmelieferungsvertrag abgeschlossen und kein Mietverhältnis begründet.

Zum Vorhalt des Finanzamtes, wonach aus dem vom Kunden zu zahlenden Preis keine Komponente für die Heizungsanlage erkennbar sei, gibt die Bw. an, das sei zutreffend, spreche aber für die Argumentation der Bw., denn den Kunden werde eben nicht die Heizungsanlage als solche vermietet, sondern eben nur Wärme geliefert. Das unabhängig von den laufenden Kosten von der Heizungsanlage. Reparaturkosten, Ersatzinvestitionen u.ä. würden nicht den vom Kunden zu entrichtenden Wärmepreis beeinflussen.

Über Vorhalt des Finanzamtes, wie die Bw. das "Missverhältnis" zwischen dem von Kunden insgesamt über die gesamte Laufzeit zu entrichtenden Entgelt zu den Gesamtkosten der Heizungsanlage ermittelt habe, wird angegeben, für den Betrieb der Heizungsanlage fielen auch Kosten für die Primärenergie sowie Personalkosten an.

Zum Punkt "ausschließliches Recht des Betretens der Heizungsraumes" wird von der Bw. eine Bestätigung eines Kunden vorgelegt, wonach dem Kunden der Zutritt zum Heizraum nicht möglich sei, da die Bw. im alleinigen Besitz des Schlüssels sei. Diese Bestätigung wird als Beilage ./2 zum Akt genommen.

Das Finanzamt bemerkt dazu, dass im Erörterungstermin sehr wohl auch davon gesprochen worden sei, dass verschiedene andere Kunden der Bw. sehr wohl eine Zutrittsmöglichkeit zum jeweiligen Heizraum hätten.

Die Bw. gibt dazu an, dass es sich dabei um Einzelvereinbarungen handle, die jederzeit widerrufen werden könnten.

Als weitere Beilagen ./3 und ./4 werden ein Angebot und ein abgeschlossener Mietvertrag vorgelegt. Damit soll dokumentiert werden, dass dem Kunden lediglich ein Entgelt für die Lieferung von Wärme angeboten und verrechnet werde. Eine AfA-Komponente sei in diesen Schriftsätze nicht angeführt.

Das Finanzamt ersucht die Berufung als unbegründet abzuweisen, dies vor allem im Hinblick darauf, dass heute hervorgekommen sei, dass hinsichtlich der Versicherungsprämie diese im Leistungspreis des Kunden eingerechnet werde.

Auch erscheine es wirtschaftlich nicht sinnvoll eine Heizungsanlage nach Ablauf von 15 Jahren abzubauen. Das Finanzamt sähe auch das Andienungsrecht nicht als "Notfall" an, sondern gehe davon aus, dass die Anlage bei den jeweiligen Kunden bestehen bleibe.

Die Berufungswerberin ersucht abschließend der Berufung Folge zu geben. Dies vor allem mit dem Argument, dass im vorliegenden Fall die steuerliche Zurechnung und die zivilrechtliche

Zurechnung des Eigentums ident seien, dies vor allem auf Grund der vorliegenden Kosten-Nutzentragung durch die Bw. Auch die Schlüsselgewalt liege bei der Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 108e EStG in der Fassung des BGBl. I Nr. 155/2002, ordnet an:

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass es sich bei den gegenständlichen Heizungsanlagen um Wirtschaftsgüter handelt, für die grundsätzlich eine IZP geltend gemacht werden kann.

Kernpunkt der vorliegenden Berufung bildet die Frage, ob die Bw. Eigentümerin jener Heizungsanlagen im Streitjahr ist, welche sie in den angemieteten Räumlichkeiten installierte und damit ihre Kunden mit Wärme beliefert. Nur in dem Fall, dass wirtschaftliche Eigentümer der Heizungsanlagen die Kunden der Bw. oder andere Dritte wären, wäre die Bw. nicht berechtigt, die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen. Es geht letztlich darum, ob die einzelnen Kunden der Bw. mit Errichtung der Heizungsanlagen in den vermieteten Räumlichkeiten bereits deren wirtschaftliche Eigentümer iS des § 24 Abs. 1 lit. d BAO geworden sind (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083 und 17.10.1989, 88/14/0189).

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache geltend machen kann" (VwGH 19.2.2002, 99/14/0286, VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257). Allgemein lässt sich somit sagen, dass das zivilrechtliche Eigentum mit dem wirtschaftlichen Eigentum, wie es von Handelsrecht und Steuerrecht verstanden wird, zusammentrifft, sofern dem Eigentümer die mit dem Eigentum verbundenen

Rechte uneingeschränkt zur Verfügung stehen (s. Stoll, BAO Kommentar, Bd.1, § 24). Das zivilrechtliche Eigentum ist aus der Sicht der Anwendung von steuerrechtlichen Vorschriften nur dann ohne Bedeutung, wenn die jederzeitige Verfügbarkeit über Substanz und Ertrag bei einem anderen liegen (VwGH 24.3.1976, 1300/74).

Ein Wirtschaftsgut wird (ertrag)steuerlich dem zugerechnet, der mit dem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer schalten und walten kann und dies auch tut. Schon dem Wesen des wirtschaftlichen Eigentums nach bildet die Zurechnung des Wirtschaftsgutes bei einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer naturgemäß die Ausnahme (siehe bereits BFH 8.2.1957, BStBl 1957 III 126). Der Maßstab des wirtschaftlichen Eigentums will zuordnungsrechtlich somit jene Fälle erfassen, in denen jemand die Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in einer Art und Weise ausübt, die - wirtschaftlich betrachtet - der Stellung nahe kommt, die dem zivilrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte dingliche Eigentumsrecht zusteht. Dies impliziert naturgemäß auch die Fähigkeit, andere, und zwar auch den zivilrechtlichen Eigentümer, von der Sachherrschaft über die Sache dauernd auszuschließen.

Durch Sachherrschaft allein wird wirtschaftliches Eigentum nicht begründet. Es müssen besondere Umstände hinzutreten, welche den wirtschaftlichen Eigentümer in eine im Lichte der wirtschaftlichen Betrachtung eigentümergeleiche Position bringen.

Im Berufungsfall ist zunächst davon auszugehen, dass die Bw. über die gesamte Vertragslaufzeit zivilrechtliche Eigentümerin der betreffenden Heizungsanlagen ist. Weder aus den vorliegenden Verträgen noch im Zuge des Berufungsverfahrens sind Anhaltspunkte hervorgekommen, die eine Übertragung des Eigentums an die jeweiligen Kunden der Bw. vor Ablauf der vereinbarten Vertragsdauer dokumentieren. Letztendlich ist nur mehr die Frage zu klären, ob die einzelnen Vertragspartner der Bw. wirtschaftliche Eigentümer der Heizungsanlagen sind.

Das Finanzamt geht bei einer Gesamtbetrachtung der Vertragsgestaltung davon aus, dass der gemeinsame Wille der Vertragsparteien von Anfang auf eine Eigentumsübertragung von der Bw. an ihre Kunden gerichtet war. Dabei stützt sich das Finanzamt auf den Umstand, dass nach Ablauf der Vertragsdauer dem Kunden gegen Entrichtung eines bei Vertragsabschluss festgelegten Entgelts das Eigentum an der Heizungsanlage übertragen werden kann. Auch dass im über die Laufzeit monatlich zu entrichtenden Betrag ein Anteil für eine Versicherung enthalten ist, wertet das Finanzamt als Ausfluss der Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer der Heizungsanlage. Auch der Umstand, dass nicht alle Kunden der Bw. vom Betreten der angemieteten Kellerräumlichkeiten ausgeschlossen sind, stellt für das Finanzamt einen

weiteren Hinweis dar, dass die Kunden der Bw. bereits von Anfang an als wirtschaftliche Eigentümer anzusehen sind.

Der von den Kunden der Bw. zu entrichtende Wärmepreis setzt sich aus einem Jahresgrundpreis und einem Arbeitspreis zusammen. Die Bw. erklärte dazu, dass die Kunden keinen darüber hinaus gehenden Betrag zu entrichten haben. Die Versicherungsprämie wird nicht gesondert in Rechnung gestellt.

Die Vertragsparteien geben bei Abschluss des Mietvertrages einen Kündigungsverzicht für die Dauer von 15 Jahren ab. Nach Ablauf dieser Zeitspanne hat die Bw. die Möglichkeit, die in den gemieteten Räumlichkeiten installierte Heizungsanlage zu einem bereits bei Vertragsabschluss festgesetzten Restwert ihren Kunden zu verkaufen. Sollte die Bw. die Heizungsanlage am Ende der Laufzeit nicht ihren Kunden übertragen, so ist sie berechtigt bzw. verpflichtet die Anlage wieder abzubauen. Allein die Bw. entscheidet, ob sie das Eigentum an den Anlagen behält oder an die Kunden überträgt. Die Kunden haben nach den vorliegenden Verträgen alleine keinerlei Einflussmöglichkeiten auf den Zeitpunkt der Eigentumsübertragung.

Anders als bei Leasingverträgen trifft hier die Bw. die Verpflichtung zur laufenden Wartung und Instandhaltung der Anlagen, sodass von vornherein nicht davon auszugehen ist, dass die einzelnen Anlagen in jedem Fall den Kunden übertragen werden. Wenn der Wert der Anlage im Zeitpunkt der Vertragsbeendigung durch relativ kurz vor Ablauf der Vertragsdauer neu installierte Bauteile wesentlich höher ist als die vereinbarte Abschlusszahlung, hat der Kunde keinen Anspruch auf Erwerb der Anlage, ausschließlich die Bw. kann darüber entscheiden, ob sie weiter Eigentümerin der Heizung bleiben will oder eben nicht. Eine Kaufoption wird den Kunden nicht eingeräumt. Die vorliegende Vertragsgestaltung ist daher mit Leasingverträgen, bei denen es zu einem Auseinanderklaffen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kommen kann, nicht vergleichbar. Auch aus diesem Umstand ist ersichtlich, dass die Kunden der Bw. nicht wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über die Heizungsanlagen verfügen können.

Auch der Umstand, dass einzelne Kunden der Bw. die vermieteten Räumlichkeiten betreten dürfen, macht diese noch nicht zu Eigentümern der in diesen vermieteten Räumen errichteten Heizungsanlagen, sonder ist dies vielmehr Ausdruck der Eigentümerposition der Bw., die ihren Kunden den Zugang zu den Heizungsanlagen gestattet.

Graz, am 16. Dezember 2008