

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R 1, den Richter R 2 sowie die fachkundigen Laienrichter LR 1 und Laienrichter LR 2 in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch kth Kärntner Treuhand GmbH, Bahnhofstraße 18, 9800 Spittal/Drau, über die Beschwerde vom 4. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 27. Oktober 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 1. Juli 2025 in Anwesenheit des Schriftführers SF 1 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Bf. betreibt ein **Kleinwasserkraftwerk („Ökostromanlage“)** am Bach 1 („**Bach 1**“). Er hat den Hälfteanteil von seiner Angehörigen im Jahr 2017 erworben und den Kaufpreis auf die einzelnen Positionen aufgeteilt. Die Anlage ist seit April 1992 in Betrieb.

In der **Einkommensteuererklärung 2018** machte er gemäß **§§ 8 und 9 EnfG 1979** den **Hälftesteuersatz für Einkünfte aus Gewerbebetrieb** in Höhe von **€ 25.807,20** geltend.

Folgende Bewilligungsbescheide und Schreiben liegen vor:

- **Bewilligungsbescheid der BH 1 („BH 1“) vom 13.11.1990, Zahl 001/1987 („001/1987“)**

Im **Bewilligungsbescheid vom 13.11.1990, 001/1990**, erteilte die BH 1 den Vorbesitzern die Bewilligung **„zur Ausnützung der motorischen Kraft des Baches 1 zum Zwecke der Erzeugung von Strom sowie zur Errichtung der hierfür erforderlichen Anlagen“**.

Es wurde den Vorgängern eine Konsenswassermenge von **max. 95l/s** bei einer Turbinenleistung von max. **140 kW** zugesprochen und die verbleibende Pflichtwassermenge im Bachbett des Baches 1 von 60l/s (April bis September) bzw. 20l/s (Oktober bis März) festgelegt.

Die Bewilligung wurde befristet bis **31.12.2080** (also für 90 Jahre) erteilt.

Die Baukosten der Anlage wurden mit ATS 3.050.000,00 (€ 221.652,14) beziffert (siehe Bescheid).

- **17.11.1994 Überprüfungsbescheid der BH 1**
- **Schreiben des Amtes der Landesregierung, Abteilung Wasserwirtschaft vom 27.10.2003, Zahl Vorprüfung („Vorprüfung“)**

Darin erfolgte eine **„Vorprüfung und Stellungnahme aus Sicht der Wasserwirtschaft“**.

Zum **„Bauvorhaben 2004“** war dem vorgelegten Antrag zu entnehmen, dass die **„Erhöhung der Konsenswassermenge bei bestehendem Kleinwasserkraftwerk“** beantragt wurde.

Zum **„Zweck“** heißt es:

„Da der Bach 1 eine durchschnittliche Wasserführung MQ von 250 l/sec aufweist und das bestehende Kleinwasserkraftwerk eine bewilligte Konsensmenge von 95 l/s hat, soll die Durchflussmenge der Turbine auf 200 l/s erhöht werden. Die dadurch zusätzlich erzeugte elektrische Energie soll zur Gänze in das öffentliche Netz Gesellschaft 1 („Gesellschaft 1“) als ÖKOSTROM abgegeben werden.“

In der **„Kurzbeschreibung der Anlage“** heißt es wie folgt:

*„Für die Kleinwasserkraftanlage am Bach 1 wurde durch den **BEWILLIGUNGSBESCHEID der BH 1, 001/1987 vom 13.11.1990 die wasserrechtliche BEWILLIGUNG bis zum 31.12.2080** erteilt.*

...

*Aufgrund dieser Bescheide ist das Kleinwasserkraftwerk **seit April 1992 in Betrieb**.*

*Die **PELTON- Turbine** wird im Zuge der Umbaumaßnahme dahingehend abgeändert, dass die **Durchflussmenge der beiden Düsen auf 200 l/sec erhöht** wird.*

*Es sind **keinerlei bauliche Maßnahmen im Bereich der Wasserfassung, der Druckrohrleitung, des Krafthauses und der Rückführung** in den Bach 2 („Bach 2“) erforderlich.*

Die gesamte zusätzlich erforderliche Wassermenge wird über die bestehenden Anlagenteile (Wasserfassung, Druckrohrleitung) der Turbine zugeführt und in den Bach 2 und in weiterer Folge in den Bach 1 zurückgegeben.“

- **Bewilligungsbescheid der BH 1 vom 19.01.2004, 002/2003 (in weiterer Folge „002/2003“)**

Am **19.01.2004** erging mit Bescheid die wasserrechtliche Bewilligung

- zur **Abänderung** der mit **Bewilligungsbescheid vom 13.11.1990, 001/1987**, bewilligten Wasserkraftanlage am Bach 1 (Pkt. I.) sowie
- zur Erhöhung der Konsenswassermenge von max. 95l/s auf max. **200l/s** und zu der damit verbundenen Steigerung der Turbinenleistung von 140 KW **auf 300 KW**. Die Bewilligung ist befristet bis **31.12.2080** erteilt (Pkt. II).
-
- **30.06.2005 Gutachten des DI 1**

*Darin war u. a. festgehalten, dass „die **Pelton turbine** eine **Drehzahl von 1000 U/min** und mit einem **Drehstromsynchrongenerator** direkt gekuppelt war. Die dort maximal abgegebene elektrische Leistung beträgt **335 kW**. Um die Turbinenleistung elektrisch nützen zu können war die Anschaffung eines **neuen Drehstromsynchrongenerators mit einer Leistung von 370 kVA** erforderlich. Die **elektrischen Schalteinrichtungen und Steuerungen** wurden an die neue Leistung des Kraftwerkes angepasst.“*

Der Gutachter kommt zur Ansicht, dass ein vorheriger Gutachter nicht erkannt habe, dass es sich hier um eine **Neuanlage** handle, „da *gravierende Änderungen an der Anlage erfolgt sind, welche nur durch einen neuen Wasserrechtsbescheid mit allen damit verbundenen Auflagen bewilligungsfähig waren.*“ Die Anlage sei als eine **Neuanlage gemäß Ökostromgesetz** anzusehen.

Die technischen Daten der maßgeblichen Teile waren laut Gutachten:

„Turbine:

1 Stück eindüsige Pelton turbine mit liegender Welle.

Rohrfallhöhe: 206 m

Schluckvermögen: 95 l/sec

Drehzahl der Turbine: 1000 U/min

Abgabeleistung der Turbine: 140 kW

Bescheidsmäßig nicht festgestellt.

Drehstromsynchrongenerator:

direkt gekuppelt,

*Leistung: 230 kVA
Spannung: 3x400 Volt
Strom: 332 Ampere*

*Da die Turbinen der Altanlage offenbar eine höhere Schluckfähigkeit als in der Überprüfung festgestellt, lag die damals abgegebene Leistung elektrische Maximalleistung bei ca. **220 kW (Engpassleistung der Altanlage).***

Neuanlage:

„Zustand der Neuanlage: Laut neuem Wasserrechtsbescheid und wasserrechtlicher Überprüfung.

Fallhöhe: 206,7 Meter,

Turbine: 1 Stück zweidüsige Peltonturbine mit liegender Welle.

Schluckvermögen in l 200 Liter pro Sekunde

Wirkungsgrad der Turbine 92,5%,

Drehzahl der Turbine: 1000 U/min

Abgabeleistung der Turbine: 355 kW

Drehstromsynchrongenerator: direkt gekuppelt,

Leistung: 370 kVA

Spannung: 3x400 Volt

Strom: 534 A.

*Die maximale elektrische Leistungsabgabe des Synchrongenerators beträgt **335 kW (Engpassleistung der Neuanlage).**“*

Der Gutachter DI 1 gelangte zur Auffassung, dass von einer „Neuerrichtung der Anlage“ gesprochen werden könne, nachdem die wesentlichen Teile dieser Wasserkraftanlage entweder komplett umgebaut oder sogar neu angeschafft worden bzw. in einer Form umgebaut worden seien, welche mit dem ursprünglichen Zustand keinen Zusammenhang mehr haben.

Er errechnete für die alte Anlage eine Erzeugungskapazität von 1,423.455 kWh und für die neue Anlage eine Erzeugungskapazität von 2,137.806 kWh.

Bezogen auf das durchschnittliche Regelarbeitsvermögen der Anlage für 1993 bis 2003 errechnete der Gutachter eine Steigerung von **50,2%**.

Die Engpassleistung der Altanlage habe 220 kW betragen, jene der Neuanlage betrage 335 kW. Dies bedeute eine Steigerung von **52,3%**.

- **Bescheid des Amtes der Landesregierung vom 15.09.2005, Zahl 003/05 ("003/05")**

Mit **Bescheid des Amtes der Landesregierung vom 15.09.2005, 003/05**, erteilte der Landeshauptmann der Abänderung der als Ökostromanlage anerkannten Kleinwasserkraftanlage die Anerkennung als Ökostromanlage.

Zum „**Bauvorhaben 2004**“ heißt es - auszugsweise festgehalten - wie folgt:

„Die Anlage wurde nach dem 1. Jänner 2003 in einem Ausmaß revitalisiert, dass eine Erhöhung des Regelarbeitsvermögens um mehr als 50% nach Durchführung der Revitalisierung, ermittelt über ein Jahr, erreicht wird und ist deshalb gemäß der Verordnung für die Festsetzung der Preise für die Abnahme elektrischer Energie aus Ökostromanlagen nach § 3 Abs. 3 einzustufen.“

Verfahren beim Finanzamt

Das Finanzamt ließ im **Einkommensteuerbescheid 2018** sowie in der **Beschwerdevorentscheidung 2018** den Hälftesteuersatz nicht zu, im Wesentlichen mit der Begründung, dass - dem Wortlaut der §§ 8 und 9 EnfG 1979 folgend („in Betrieb genommen“ bzw. „Betriebsbeginn“) durch die Maßnahmen des Jahres 2004 keine „neue Anlage“ geschaffen wurde.

Der Bf. habe keine baulichen Veränderungen vorgenommen. Es sei bei der bestehenden Turbine die alte Düse durch zwei neue ersetzt worden, ein Drehstromsynchrongenerator angeschafft sowie Adaptierungen an der Schaltanlage und an der Druckrohrleitung durchgeführt worden, die das Maß der Wassernutzung (95=> 200 l/s) angehoben haben.

In der **Beschwerde** und im **Vorlageantrag** begehrte der Bf. die Gewährung des Hälftesteuersatzes. Die Revitalisierungsmaßnahmen hätten zu einer „neuen Anlage“ geführt. Er verwies auf den Wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid vom 19.01.2004 sowie den Bescheid vom 15.09.2005, mit dem die Anlage als Ökostromanlage anerkannt wurde.

Im Vorlageantrag führte der Bf. ins Treffen, dass der Begriff der „Neuanlage“ in § 8 EnfG nicht genannt sei. Relevant sei die Inbetriebnahme der Anlage nach dem 31.12.1979.

Im Ökostromgesetz seien zwei Parameter als Förderbedingung festgelegt. Einerseits Revitalisierungsmaßnahmen mit 15% Leistungssteigerung und andererseits Maßnahmen mit mehr als 50%-iger Leistungssteigerung. Dabei sei festgelegt worden, dass Maßnahmen mit über 50% Steigerung einer Neuanlage gleichzusetzen seien. Somit sei das Ökostromgesetz das maßgebliche Gesetz, worin der Begriff „Neuanlage“ definiert sei.

Die vorliegenden Revitalisierungsmaßnahmen würden als solche gelten. Der Gesetzgeber bewerte hier ALLE Revitalisierungsmaßnahmen von über 50 %-iger Steigerung als Neuanlagen, da für diese Anlagen derselbe Fördertarif zum Tragen komme. Irrelevant sei, wie viele

Anlagenteile neu errichtet oder entsprechend adaptiert und durch Umbaumaßnahmen entsprechende Effizienzsteigerungen erfahren. Ziel und Zweck aller dieser Förderungen sei eindeutig die Erhöhung der Stromproduktion aus der erneuerbaren Quelle Kleinwasserkraft und nicht die Förderung von Baumaßnahmen. Der Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.09.2014, 2010/13/0154, sei unzutreffend, da es sich dort ausschließlich um das Gebäude handle. Bei einem Wasserkraftwerk seien eben eine Vielzahl von wesentlichen Teilen für einen Betrieb erforderlich.

Der Gesetzgeber verstehe im Ökostromgesetz unter Neuanlage auch revitalisierte Anlagen, bei welchen Teile der bestehenden Anlage weiterverwendet werden können. Die exakte Grenze sei nicht festgelegt.

Man spreche bei den vorliegenden Maßnahmen und erforderlichen neuen Bewilligungen hier von einer **neuerlichen Inbetriebnahme**, da ohne Bewilligung der Betrieb nach dem Umbau untersagt werde (siehe Bewilligungsbescheid als Beilage – Fristen).

Aus dem EnFG - Inbetriebnahme nach dem 31.12.1979 - müsse wohl geschlossen werden, dass der Gesetzgeber nicht ausschließlich Neuanlagen damit meint, sondern auch bestehende Anlagen, welche durch erhebliche Umbauten neue wasserrechtliche Bewilligungen erfordern, und somit **neuen Fristen ausgesetzt** werden (Revitalisierungen) und folglich Fertigstellungsfristen - Neuinbetriebnahme - einzuhalten seien, da ansonsten der Betrieb einzustellen sei.

Die Leistungssteigerung sei mittels Sachverständigengutachten nachzuweisen und die geänderte Anlage könne nur mittels neuem Wasserrechtsbescheid, Naturschutzbescheid, elektrizitätswirtschaftliche Bewilligung in Betrieb gehen, womit von einem **neuen Wirtschaftskörper** ausgegangen werden müsse.

Da insbesondere die wasserrechtliche Bewilligung befristet ausgesprochen werde, **beginne die Fristsetzung mit der Inbetriebnahme der umgebauten Anlage**, womit schon dadurch der Voraussetzung der Neu-Inbetriebnahme nach dem EnFG Rechnung getragen werde.

Die ALTE Anlage sei mit Bewilligungsbescheid der BH 1 vom 13.11.1990, 001/1987, bewilligt. Für die erheblichen Umbaumaßnahmen habe ein **vollkommen neuer Wasserrechtsbescheid** angestrebt werden müssen, da sich seit 1990, insbesondere aufgrund der WRR (Wasserrahmenrichtlinie) seitens der EU gravierende, zusätzliche Auflagen ergeben haben (Stand der Technik). Somit sei der alte Bescheid hinfällig. Mit dem Bewilligungsbescheid der BH 1 vom 19.01.2004, Zahl 02/2003, sei ein NEUER Bescheid für die bestehende Anlage erlassen worden. Der ursprüngliche Bescheid habe damit seine Rechtskraft verloren.

Diese wasserrechtliche Bewilligung könne nur mit einer Befristung erteilt werden. Diese Frist werde mit Rechtskraft des NEUEN Bescheides neu festgelegt und somit sei von einer NEUINBETRIEBNAHME auszugehen.

Die revitalisierte Anlage habe somit aufgrund der Neubewilligung nun als anerkannte Ökostromanlage in Betrieb genommen werden können und produziere diese Anlage **ab diesem Zeitpunkt ÖKOSTROM**.

Der Gesetzgeber habe auf Vorgabe der EU das Ökostromgesetz mit entsprechenden Zielsetzungen erlassen. Deshalb seien unter **§ 3 Abs. 3 der Verordnung über die Festsetzung der Preise für die Abnahme elektrischer Energie aus Ökostromanlagen, BGBl. II Nr. 508/2002**, Einspeisepreise festgelegt worden.

Darin heißt es:

„Kleinwasserkraftanlagen, welche NEU errichtet werden, oder in einem Ausmaß revitalisiert wurden, dass eine Erhöhung des Regelarbeitsvermögens von mehr als 50% nach Durchführung der Revitalisierung, ermittelt auf ein Jahr, erreicht wird, werden für einen Zeitraum von 15 Jahren AB INBETRIEBNAHME folgende Beträge festgesetzt. ... “

Der Gesetzgeber will bewusst Neuanlagen und Revitalisierungen bestehender Anlagen von über 50% mit den gleichen Fördermaßnahmen behandeln.

Die aktuelle Kleinwasserkraftanlage sei folglich mit Rechtskraft des gültigen Bescheides im Jahre 2004 in Betrieb genommen worden. Somit entspreche diese Inbetriebnahme den Vorgaben des Energieförderungsgesetzes 1979 für die Inanspruchnahme des Halftesteuersatzes für Kleinwasserkraftwerke. Er hielt noch den Wortlaut des § 5 Abs. 1 Z 13 Ökostromgesetz („Neuanlage“) fest.

Im Gutachten des DI 1 werde auf die an die Anerkennung als Ökostromanlage geforderten Bedingungen hingewiesen. Es werde bestätigt, dass es sich aufgrund der massiven Leistungssteigerung und der gesetzlichen Grundlagen um eine NEUANLAGE handle (Anerkennungsbescheid - Amt der Landesregierung, Wasserrechtsbescheid mit neuen Auflagen insb. aus ökologischer Sicht, Gutachten Seenforschung, ursprüngliche Anlage sei demnach keine Ökostromanlage gewesen). Der Gesetzgeber habe bewusst Altanlagen, welche revitalisiert werden, als förderfähig gewählt, da bei erheblichen Revitalisierungen neue Bewilligungsaufgaben vorzuschreiben seien. Anlagen sollen dem Stand der Technik (Wasserrechtsgesetz) angepasst werden.

Die Neuinbetriebnahme des revitalisierten Kraftwerks habe durch Überprüfungsprotokolle bestätigt werden müssen, damit der Stand der Technik nachgewiesen werde. Dabei handle es sich maßgeblich um die technischen Anlagenteile (Turbine, Generator, Trafo, Schaltschrank, Fischaufstieg, Rechen für Wassereinzug...) und nicht um die langlebigen Wirtschaftsgüter, wie

Krafthaus, Rohrleitung Wasserfassung und als wichtigster Faktor die ökologische Verträglichkeit - RESTWASSERABGABE - Durchgängigkeit der Gewässerstrecke.

Es seien hier sehr wohl wesentliche Teile des Wasserkraftwerks - Turbinenanlage (Herzstück eines Wasserkraftwerkes), Generator (produziert aus Wasser Strom), Wasserfassung (a) Errichtung einer Fischleiter, Restwasserdotations (Grundbedingung der Neubewilligung, Anpassung auf die doppelte Durchflussmenge), Trafo (Übertragungseinrichtung), Schaltschrank, Krafthaus - (Umbau im Bereich der Wasserrückführung) - angepasst bzw. erneuert worden.

Verfahren vor dem BFG:

Es fand noch ein **ergänzendes Vorhalteverfahren** statt.

Der Bf. teilte über Befragen mit, dass

- das Wichtigste die Wasserrechtliche Bewilligung sei, weil diese nur befristet ausgesprochen werde.
- typisch und wesentlich für ein Wasserkraftwerk die Turbine, verbunden mit dem Stromgenerator, die Einspeisungsvorrichtungen (wie Trafo, Elektroinstallationen) des ökologisch produzierten Stroms ins öffentliche Netz, die Steuerungs- und Überwachungseinrichtungen sowie bauliche Bestandteile, wie Krafthaus, Wasserfassung und Druckrohrleitung seien.

Betroffene Bestandteile seien gewesen:

- Wasserrechtsbescheid mit allen Auflagen inkl. Ökologisches Gutachten
- Turbine
- Generator
- Übertragungseinrichtungen vom Generator zur 20 KV Anlage
- Wasserfassung
- Wasserrückführung

Nicht betroffen seien gewesen:

- Bauliche Anlagen wie das Krafthaus und die Druckrohrleitung bis zum Turbinenanschluss

Es seien laut Bf.

- der Generator (Marke HITZINGER) und
- die Kühlung bzw. Belüftung des Generators gegen Überhitzung erneuert,
- die 2. Düse aktiviert und mittels AUMA Antrieb entsprechend ins System eingebunden

- die Düsenköpfe samt Düsennadeln und Mundstücke bei der PELTON Turbine,
- die Turbinenwelle und die Turbinenlager (SKF Wälzlager),
- die Verbindungskupplung zwischen Generator und Turbine inklusive Schwungmasse,
- der Übergabeleistungsschalter im Schaltschrank erneuert,
- die Rechenreinigungsanlage beim Feinrechen errichtet,
- die Verbindungskabel vom Generator zum Schaltschrank und weiter zum 20 KV Trafo mit allen erforderlichen Anschlüssen erneuert,
- die Überwachungsgeräte und Anzeigen der erhöhten Leistung angepasst,
- Überwachung der Durchflussmengen erneuert,
- Grob- und Feinrechen bei der Wasserfassung den neuen Wassermengen angepasst und vergrößert,
- eine Wasserstandsregelung eingebaut und ins Steuerungssystem eingebunden,
- die Sandsonde bei der Wasserfassung aufgrund der erhöhten Wassermenge eingebaut und ins System eingebunden - Hochwasserschutz,
- die Überwachung der Durchflussmengen beim Einlauf und beim Auslauf erneuert,
- die Restwasserabgabe erneuert - dem ökologischen Gutachten entsprechend angefertigt,
- die gewässerökologische Untersuchung durchgeführt und
- der bestehende Wasserrechtsbescheid vom 13.11.1990, 0011987 der BH 1 mit Fertigstellung der Neuanlage außer Kraft gesetzt und die revitalisierte Anlage mittels NEUEM Wasserrechtsbescheid vom 19.01.2004, 002/2003, und Endüberprüfungsbescheid vom 10.11.2004 der BH 1 NEU in Betrieb genommen worden. Als Fertigstellungsfrist wurde der 31.12.2004 festgelegt.

Die Kosten für die Maßnahmen des Jahres 2004 bezifferte der Bf. mit € 50.000,00, Unterlagen wie z. B. Überprüfungsprotokolle oder Unterlagen über die Kosten der Maßnahmen des Jahres 2004, wurden nicht vorgelegt (Vorhaltsbeantwortung (VB) 28.01.2025, Pkt. 3).

Für eine „Neuerrichtung“ im Falle der Revitalisierung mit einer Leistungssteigerung des Regelarbeitsvermögens um mehr als 50% würden das dies feststellende Erkenntnis des **VwGH vom 14.09.2017, Ro 2015/15/0042** bzw. die Interpretation von Mag. Kneidinger sprechen. Dies sei auch im Sinne des § 20 EnfG von der Behörde entsprechend bewilligt und genehmigt worden.

Im beigelegten **Artikel von Mag. Berthold Kneidinger** werde zu „Punkt 2 Inbetriebnahme eines Kraftwerkes nach dem 31.12.1979“ Folgendes ausgeführt:

„Eine umfangreiche Revitalisierung kann als neu in Betrieb genommen gelten. Man wird davon ausgehen können, dass im Rahmen einer Revitalisierung eines Kraftwerks bei einer gemäß Ökostromgesetz erfolgten Leistungssteigerung beziehungsweise Steigerung des Regelarbeitsvermögens von mehr als 50 % ein Wasserkraftwerk neu in Betrieb genommen gilt.“

Ein Wasserkraftwerk wird dann als neu in Betrieb genommen gelten, wenn zwar keine Leistungssteigerung beziehungsweise Erhöhung des Regelarbeitsvermögens erfolgt, aber nur ein oder zwei Anlagenteile wie zum Beispiel Wehranlage oder Rohrleitung der Altanlage im revitalisierten Kleinwasserkraftwerk weiterhin Verwendung finden.“

Laut Bf. gehe die Literaturmeinung davon aus, dass - wenn auch nur geringe Anlagenteile im Zuge der Revitalisierung ausgetauscht werden - von einer Neuinbetriebnahme des Kraftwerkes ausgegangen werden könne. Entscheidend sei die Leistungssteigerung/Erhöhung des Regelarbeitsvermögens (Schreiben des Bf. vom 01.04.2025).

Zum vorgelegten **Anlageverzeichnis** für 2018 führte der Bf. aus:

Es seien in diesem Anlageverzeichnis die historischen Anschaffungskosten des Kraftwerkes nicht mehr enthalten, da der Bf. den 50%-igen Anteil von seiner Angehörigen erworben habe und im Zuge der Übernahme des Anlageverzeichnisses die Anlagegüter betreffend Anteil Bf. mit einem Buchwert von jeweils 0,00 nicht mehr übernommen worden seien.

Das **Konto 300, Betriebs- und Geschäftsgebäude X**, beinhaltet Krafthaus, Turbinen, Rohrleitungen, Turbinen Konto Korrektur EFG, Anschlusskosten Tur., Netzzugang, Investitionsf. Ömag, Kor. f. 09 Elmat, Wasserfassung 2015, weist Anschaffungskosten für Anschaffungen im Zeitraum 2009 bis 2015 von € 135.934,53 aus.

Summe 31.12.2018: € 78.669,89.

Das **Konto 302, Krafthaus X**, weist aus:

Pos. 1 Krafthaus Kraftwerk X (20 % vom Kaufpreis):

€ 120.278,49 zum 01.07.2017 und € 112.759,08 zum 31.12.2018

Pos. 2 € 50 % Anteil Bf. Buchwert Kraftwerksanlage aus GnBR € 55.212,02 zum 31.12.1991 und € 696,97 zum 31.12.2018.

Summe 31.12.2018: € 113.456,05.

Das **Konto 303, Masch. Anlagen, Druckrohrleitung** weist aus:

Pos. 1 Maschinelle Anlagen Kraftwerk X (35% vom Kaufpreis):

€ 210.487,36 zum 01.07.2017 und € 187.938,15 zum 31.12.2018.

Pos. 2 Druckrohrleitung Kraftwerk X (45% vom Kaufpreis):

€ 270.626,61 zum 01.07.2017 und € 241.634,77 zum 31.12.2018,

Summe 31.12.2018: € 429.572,92.

Zu den **Abnahmeverträgen** gab der Bf. an, dass eine gesetzliche Abnahmeverpflichtung schlagend geworden sei. Damaliger Abnehmer sei der Verbund zu den gesetzlich vorgesehenen Einspeistarifen gewesen. Die Abnahmeverpflichtung habe auf der Anlage bestanden, also aufgrund der wasserrechtlichen Bewilligung auf 90 Jahre. Diese Abnahmeverpflichtung bestehe noch immer.

Mit der Bewilligung im Jahr 2004 sei es zu einem neuen Abnahmevertrag gekommen, da durch die 50-prozentige Leistungssteigerung höhere Einspeistarife zum Tragen gekommen seien. Dieser Abnahmevertrag sei für 15 Jahre mit fixen Einspeistarifen garantiert gewesen. Abnahmeverträge wurden nicht vorgelegt (VB 28.01.2025, Pkt. 4. und 5.).

Ansicht des Finanzamtes:

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht und beantragt die Abweisung der Beschwerde. Es seien keine baulichen Maßnahmen im Bereich der Wasserfassung, der Druckrohrleitung, des Krafthauses und der Rückführung in den Bach erforderlich gewesen. Die gesamte zusätzliche erforderliche Wassermenge werde über die bestehenden Anlagenteile (Wasserfassung, Druckrohrleitung) der Turbine zugeführt. Dass bei der Turbine eine Düse aktiviert und ein neuer Drehstromsynchrongenerator angeschafft worden sei, rechtfertige keine „Neuerrichtung der Kraftwerksanlage“. Daran ändere auch nichts die vom Gutachter DI 1 vertretene Ansicht betreffend das Vorliegen einer Neuanlage.

Beigelegt war ein Artikel von **Dr. Christian Hamerl, Kein Hälftesteuersatz nach dem Energieerhaltungssatz 1979 für Revitalisierungssicherungsmaßnahmen (RdW 4/ 2019)**.

Demnach reichten Maßnahmen wie z.B. der Einbau einer elektronischen Wasserstandsmessung, der Einbau und die Optimierung des Zwei-Kammer-Systems, die Erneuerung der Laufräder und der Schalt- und Steuerungsanlagen, die zu einer Erhöhung des Regelarbeitsvermögens zwischen mehr als 15 % und weniger als 18 % führten, wobei die Ausbauleistung nach der Revitalisierung unter 10.000 KW verblieben ist nicht aus, die Gewährung des Hälftesteuersatzes zu bejahen.

Mündliche Verhandlung

In der **mündlichen Verhandlung** war kein Vertreter des Finanzamtes anwesend.

Der Bf. brachte ergänzend vor, dass er 1990 die längste mögliche Frist von 90 Jahren erhalten habe. Beginnend mit 2004 hätte er eine neue Frist von 90 Jahren beantragen können. Dies wäre jedoch nicht durchgegangen, weil die Behörde die maximale Frist von 90 Jahren bereits erteilt hat.

Der steuerliche Vertreter verwies auf § 3 Abs. 3 der VO über die Festsetzung der Strompreise. Intention des Gesetzgebers sei gewesen, bestehende Anlagen zu nutzen und zu revitalisieren. Der Bf. habe für den Zeitraum 01.08.2004 bis 31.07.2019 ab Inbetriebnahme der umgebauten

Anlage den geförderten Tarif bekommen. Es seien die Maßnahmen solche gewesen, dass man von einer Neuanlage ausgehen könne, weil das Regelarbeitsvermögen um mehr als 50 % durch den Umbau erhöht worden sei.

Richtig sei die Ansicht des Finanzamtes, dass bei einer Erhöhung von 15 % auf 18 % des Regelarbeitsvermögens Kosten von mehr als 50 % der Kosten einer Neuanlage (Anm.: richtig vermutlich einer Altanlage) hinzukommen müssten. Dies sei aber ein anderes Kapitel. Bei einer Steigerung des Regelarbeitsvermögens um mehr als 50 % sei völlig irrelevant, dass keine baulichen Anlagen erneuert wurden. Das Finanzamt gehe immer nur auf die Höhe der Kosten ein, nicht aber auf die Frage, ob bei der vorliegenden Leistungssteigerung eine Neuanlage vorliegen könne.

Für 2017 habe das Finanzamt ohne Überprüfung den begehrten Hälftesteuersatz gewährt.

Über Vorhalt, dass nach dem Ökostromgesetz eine Neuanlage eine solche ist, für die die für ihre Errichtung notwendigen Genehmigungen nach dem 31.12.2002 erteilt worden seien, gab der steuerliche Vertreter an, dass es eines neuen Wasserrechtsbescheides bedurfte, ohne diesen hätte die Anlage nicht betrieben werden können.

Über Vorhalt, dass im Spruch des Bescheides über die Anerkennung als Ökostromanlage vom 15.09.2005 festgehalten sei, dass die Anlage bereits als Ökostromanlage genehmigt gewesen sei - es hat auch eine Zahl aus dem Jahr 2001 bei der Landesregierung gegeben - hat der Bf. angegeben, dass dies so gewesen sein werde, es habe vielfältige Verfahren gegeben. Ursprünglich habe es das EnfG gegeben, dann habe die EU Anpassungen verlangt und es sei zum Ökostromgesetz gekommen. Es sollte einfach der Ausbau der erneuerbaren Energie gefördert werden.

Der Bf. habe selbst sehr viel gemacht, daher habe er sich für den Hälftesteuersatz entschieden, er habe keine vorzeitige Abschreibung vornehmen dürfen, um den Hälftesteuersatz zu bekommen. Er habe eine Investitionsförderung beantragen können, diese sei aber aus den angeführten Gründen für ihn nicht interessant gewesen.

Er habe erstmals in etwa 2014 mit dem Steuerberaterwechsel den Hälftesteuersatz geltend gemacht. Ab 1992 habe er keinen Hälftesteuersatz geltend gemacht, weil es damals angeblich nicht mehr zulässig gewesen sei. Es habe sich aber auf Grund weiterer Verfahren herausgestellt, dass sie sehr wohl einen Anspruch gehabt hätten.

Über Vorhalt, warum er keinen Hälftesteuersatz ab Beginn zumindest bis 1999 geltend gemacht habe, gab er an, dass er damals zwar steuerlich vertreten gewesen sei, aber sehr viele andere Dinge im Kopf gehabt hätte, allein die auf verschiedenen Ebenen zu führenden Bewilligungsverfahren seien sehr schwierig gewesen. Die Frage, ob ab 2014 einmal ein Schreiben des Finanzamtes bezüglich des Hälftesteuersatzes gekommen sei, verneinte er.

Aufzeichnungen über die Eigenleistungen gebe es nicht. Die Eigenleistungen liegen bereits sehr weit zurück. Seit das Kraftwerk bestehe, mache er einfach sehr viel. Die Umbaumaßnahmen hätten Professionisten durchgeführt, allerdings mit viel Unterstützung von Personen, die der Bf. aus dem Verein „Kleinwasserkraft Österreich“ kenne.

Über Befragen, woraus abzuleiten sei, dass der alte Bescheid mit der Ausstellung des neuen erloschen sei, gab der Bf. an, dass dies aus dem Bescheid nicht hervorgehe, dass dies aber glaube er - im Wasserrechtsgesetz enthalten sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat seit 01.07.2017 den zuvor seiner Angehörigen zustehenden Anteil des Kleinwasserkraftwerks am Bach 1 erworben. Er hat bereits seit Errichtung der Kleinwasserkraftanlage (durch die Vorgänger) sehr viel selbst gemacht.

Für 2018 begehrt der Bf. den Hälftesteuersatz mit der Begründung, dass aufgrund der Maßnahmen des Jahres 2004 und der damit verbundenen Leistungssteigerung von einer Neuanlage und „neuerlichen Inbetriebnahme“ auszugehen sei. Das Finanzamt verneint den Hälftesteuersatz, die Maßnahmen des Jahres 2004 würden keine neuerliche „Inbetriebnahme“ zulassen.

Die Kleinwasserkraftanlage wurde (erstmalig) im April 1992 in Betrieb genommen.

Die Bewilligung

- 1) zur Errichtung für das Kleinwasserkraftwerk und
 - 2) zur Ausnützung der motorischen Kraft des Baches 1 zum Zwecke der Erzeugung von Strom
- wurde den Vorbesitzern des Bf. mit Bescheid vom 13.11.1990, 001/1987, erteilt.

Die Bewilligung war mit 31.12.2080 befristet. Das Maß der Wassernutzung war mit einer Konsenswassermenge von max. 95l/s unter Einhaltung der Pflichtwassermenge beschränkt.

Im Jahr 2004 setzten die Vorbesitzer Maßnahmen im Wesentlichen durch Umstellung des Ein- auf Zweidüsenbetrieb der Pelton-Turbine und Anschaffung eines neuen Drehstromsynchrongenerators (370 KVA) samt Anpassung der elektrischen Schalteinrichtungen und Steuerungen inklusive der erforderlichen Einbindungen in die bestehende Anlage. Die Engpassleistung lag bei 335 kW.

Die Maßnahmen haben zu einer Steigerung des Regelarbeitsvermögens um mehr als 50% geführt.

Bei dem wasserrechtlichen Bescheid vom 19.01.2004, 002/2003, handelt es sich um keinen „neuen“ Bescheid, sondern wurde der Bewilligungsbescheid vom 13.11.1990, 001/1987, geändert. Es wurde den Vorbesitzern die wasserrechtliche Bewilligung auf Erhöhung der Konsenswassermenge von 95l/s auf 200 l/s bei einer Leistung von max. 300 kW unter Einhaltung der Pflichtwassermenge erteilt. Dem vorgelegten Bescheid ist nicht zu entnehmen, dass die wasserrechtliche Bewilligung im Falle der Nichteinhaltung von Fristen zur Umsetzung der Maßnahmen zur Gänze erloschen wäre. Hinsichtlich der Befristung - bis 31.12.2080 - hat sich in diesem Bescheid keine Änderung ergeben. Es wurde keine „neue Frist“ festgelegt.

Die Höhe der Kosten der Maßnahmen aus 2004 sind nicht belegmäßig dokumentiert, sie sind mit € 50.000,00 beziffert.

Unterlagen über die Überprüfungen der 2004 durchgeführten Maßnahmen und Abnahmeverträge für den Zeitraum 01.08.2004 bis 31.07.2019 liegen nicht vor. Der Bf. hat für den angeführten Zeitraum den geförderten Tarif erhalten.

Die mit Bescheid vom 13.11.1990, 0001/1987 bewilligte Anlage war vor den Maßnahmen des Jahres 2004 bereits als Ökostromanlage genehmigt und wurde nach Fertigstellung der Maßnahmen mit Bescheid vom 15.09.2005, 003/05, wiederum als Ökostromanlage genehmigt.

Trotz einer Bevollmächtigung eines anderen steuerlichen Vertreters soll für die Kleinwasserkraftanlage ab Inbetriebnahme im Jahr 1992 kein Hälftesteuersatz beantragt worden sein. Erstmals wurde der Hälftesteuersatz (für die Vorgänger) nach einem Steuerberaterwechsel für 2014 beantragt.

Dem Bf. wurde der Hälftesteuersatz für 2017 ohne jegliche Überprüfung durch das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2017 gewährt.

2. Beweiswürdigung

Die Ansicht, dass die „erste“ Inbetriebnahme der Kleinwasserkraftanlage nach ihrer Errichtung im April 1992 gelegen war, basiert auf dem vom Bf. genannten Termin der erstmaligen Inbetriebnahme sowie den Ausführungen im Bewilligungsbescheid vom 13.11.1990.

Die Feststellungen bezüglich der Bewilligungsbescheide ergeben sich aus den vorgelegten Bescheiden.

Dass es sich bei dem Bescheid vom 19.01.2004, 002/2003, um eine Änderung des Bescheides vom 13.11.1990, 001/1987, handelt, ist dem Spruch des erstgenannten Bescheides zu entnehmen.

Die Steigerung des Regelarbeitsvermögens um mehr als 50% ist dem Gutachten des DI 1 bzw. dem Anerkennungsbescheid vom 15.09.2005, 003/05, entnommen.

Die durchgeführten Maßnahmen des Jahres 2004 und die Höhe ihrer Kosten ergeben sich aus dem Gutachten des DI 1 sowie aus dem mit dem Bf. geführten Vorhalteverfahren vor dem BFG.

Dass die Kleinwasserkraftanlage bereits vor den Maßnahmen des Jahres 2004 als Ökostromanlage genehmigt war, basiert auf der Antwort des Bf. zu einem diesbezüglichen Vorhalt in der mündlichen Verhandlung. Diese Ansicht ist auch aus dem Anerkennungsbescheid vom 15.09.2005, 0003/05, zu ersehen, denn die Vorgänger hatten die Abänderung des Anerkennungsbescheides aus dem Jahr 2001 begehrt. Auch ließ der Spruch des Anerkennungsbescheides - „Der Landeshauptmann erteilt der Abänderung **der als Ökostromanlage genehmigten Kleinwasserkraftanlage** (Anm.: hs. der Engpassleistung von 335 kW) die Anerkennung als Ökostromanlage“ - den Senat nicht zur Ansicht kommen, dass die Anlage erst nach Durchführung der Maßnahmen 2004 erstmals als Ökostromanlage anerkannt wurde.

Die Feststellungen betreffend die Geltendmachung des Hälftesteuersatzes ab Inbetriebnahme fußen auf den Angaben des Bf. sowie seines steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung.

Das Fehlen von Nachweisen für die Überprüfungen nach Durchführung der Maßnahmen sowie von Abnahmeverträgen basiert auf den Ergebnissen des vor dem BFG durchgeführten Vorhalteverfahrens. Es bestand aus Sicht des Senates kein Zweifel am Vorbringen des Bf. bzw. seines steuerlichen Vertreters, dass der Bf. bzw. die Vorgänger für den Zeitraum 01.08.2004 bis 31.07.2019 den geförderten Tarif aus der Stromabnahme erhalten haben. Der nähere Inhalt des Abnahmevertrages ist jedoch dem Senat nicht mitgeteilt worden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob dem Bf. der Hälftesteuersatz zu gewähren ist.

§ 8 Abs. 1 EnFG 1979

Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1), die von den §§ 1 bis 6 keinen Gebrauch machen und deren Ausbauleistung insgesamt 10 000 kW nicht übersteigt, können von § 9 Gebrauch machen. Voraussetzung ist,

dass die Stromerzeugung den ausschließlichen Betriebsgegenstand darstellt,

*dass es sich bei den Stromerzeugungsanlagen um Wasserkraftanlagen handelt, die **nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen** wurden, die energiewirtschaftlich zweckmäßig sind (§ 20) und*

für die eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 Abs. 4 Z 4 des Einkommensteuergesetzes nicht in Anspruch genommen wurde, und

dass der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wird.

§ 8 Abs. 2 EnFG 1979

Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1) ohne Versorgungsgebiet können bei Vorliegen der im Abs. 1 genannten Voraussetzungen von den Bestimmungen des § 9 Gebrauch machen, wenn eine Abnahmevereinbarung auf mindestens zehn Jahre mit einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1) besteht. Die Begünstigungen nach § 9 können erstmalig für das Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden, für dessen vollen Zeitraum die Abnahmevereinbarung wirksam ist, und nur so lange, als die Abnahmevereinbarung gilt.

§ 9 Abs. 1 EnFG 1979

*Die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ermäßigt sich **ab dem Betriebsbeginn** für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge.*

Wie im Erkenntnis des **VwGH vom 14.09.2017, Ro 2015/15/0042**, ausgeführt, knüpft § 8 EnFG 1979 an Wasserkraftanlagen an, die nach einem bestimmten Stichtag in Betrieb genommen werden, und normiert eine Rechtsfolge für zwanzig Veranlagungsjahre ab dieser Inbetriebnahme. Der eindeutige Wortlaut des § 8 EnFG 1979 bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass der zeitliche Bedingungsbereich der Norm auf die Errichtung einer Anlage oder deren Inbetriebnahme vor Ablauf des Jahres 1989 eingeschränkt wäre. Auch die Gesetzesmaterialien zur Stammfassung des EnFG 1979 oder den genannten Novellen enthalten keinen Hinweis auf eine solche Einschränkung.

§ 5 Abs. 1 Ökostromgesetz (Fassung vom 24.08.2002 bis 30.06.2006)

Im Sinne dieses Bundesgesetzes bezeichnet der Ausdruck

12. "Ökostromanlage" *eine Erzeugungsanlage, die aus erneuerbaren Energieträgern Ökostrom erzeugt und als solche anerkannt ist;*

13. "Neuanlage" *eine Ökostromanlage, für die nach dem 31. Dezember 2002 die für die Errichtung notwendigen Genehmigungen erteilt werden;*

14. "Altanlage" *eine Ökostromanlage, für die vor dem 1. Jänner 2003 die für die Errichtung notwendigen Genehmigungen vorliegen;*

15. "Ökostrom" *elektrische Energie aus erneuerbaren Energieträgern;*

§ 11 Abs. 2 Ökostromgesetz, Vergütungen (Fassung vom 01.01.2003 bis 30.09.2006)

Die Preise sind entsprechend den Zielen dieses Bundesgesetzes so zu gestalten, dass kontinuierlich eine Steigerung der Produktion von elektrischer Energie aus Ökostromanlagen erfolgt. Die Preise haben sich an den durchschnittlichen Produktionskosten von kosteneffizienten Anlagen zu orientieren. Zwischen Neu- und Altanlagen ist dann zu unterscheiden, wenn unterschiedliche Kosten vorliegen oder öffentliche Förderungen gewährt wurden. Die Preise sind in Abhängigkeit von den verschiedenen Primärenergieträgern festzulegen, wobei die technische und wirtschaftliche Effizienz zu berücksichtigen ist. Sie können weitere Differenzierungen, etwa nach Engpassleistung oder Jahresstromproduktion, enthalten. Eine zeitliche Differenzierung nach Tag/Nacht und Sommer/Winter im Sinne des § 25 ElWOG ist zulässig. Um Investitionssicherheit zu gewährleisten, ist als Mindestzeitraum, für den die festgesetzten Tarife ab Inbetriebnahme der jeweiligen Ökostromanlage zu gelten haben, zehn Jahre vorzusehen.

Weiters wird auf den bereits auf Seite 7 dieses Erkenntnisses festgehaltenen **§ 3 Abs. 3 der Verordnung über die Festsetzung der Preise für die Abnahme elektrischer Energie aus Ökostromanlagen, BGBl. II Nr. 508/2002**, verwiesen.

Der vorliegende Fall ist wie folgt zu beurteilen:

„Inbetriebnahme“ nach dem 31.12.1979

Das EnFG 1979 fordert im § 8 Abs. 1, dass die Kleinwasserkraftanlage „**nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen**“ wurde.

Es wird von den Parteien nicht in Abrede gestellt, dass die Anlage erstmalig nach ihrer Errichtung im April 1992 in Betrieb genommen wurde.

Vorbehaltlich der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen stand daher den Vorgängern für 20 Jahre „**ab Betriebsbeginn**“ der Hälftesteuersatz zu. Dass - und letztendlich aus welchen Gründen - die Vorgänger angeblich den Hälftesteuersatz nicht (einmal für die ihrer Ansicht nach maßgeblichen Jahre) geltend gemacht haben, ändert nichts an der auch nach Ansicht des Bf. bestehenden grundsätzlichen Berechtigung zur Geltendmachung des Hälftesteuersatzes.

„NEUERLICHE BETRIEBSERÖFFNUNG“ bzw. „NEU-INBETRIEBNAHME“ im Jahr 2004

Der Bf. begehrt, mit den Maßnahmen des Jahres 2004 von einer „neuerlichen Betriebseröffnung“ bzw. einer „Neu-Inbetriebnahme“ auszugehen und beginnend mit 2004 den Hälftesteuersatz für 20 Jahre zuzulassen.

Eine **neue Betriebseröffnung** ist auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden ist, die Tätigkeit aber **umgewandelt und sodann in**

einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt wird (E 25.10.2006, 2006/15/0034 zu einem Staubsaugereinzelhändler, der auf einen Großhandel mit Edelsteinen umgestellt hat). Dagegen ist **die bloß umfängliche Ausweitung der Tätigkeit und die damit verbundene Änderung der Unternehmensstruktur** keine Betriebseröffnung, wenn - der Kundenkreis keine wesentliche Änderung erfährt (E 22.3.2000, 98/13/0226 zu einem Facharzt und gutachterlich tätigen Universitätsprofessor, der zunächst als Subunternehmer und später als Leiter eines Gesundheitsinstitutes tätig war). Denn die erste Ansammlung stiller Reserven hat auch bei einer Betriebserweiterung bereits in dem Zeitpunkt begonnen, in dem der Betrieb in seiner ursprünglichen Form gegründet worden ist; auch betriebsspezifische Leistungen wurden bereits vor der Betriebserweiterung erbracht (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Rz. 24 zu § 37 EStG).

Wie dem Erkenntnis des **VwGH vom 25.10.2006, 2006/15/0034** unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.11.1993, 93/14/0156, ausgeführt, bedarf es - um von einer **Umwandlung bisher ausgeübter betrieblicher Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form** sprechen zu können - einer **tief greifenden Änderung der bisher ausgeübten Tätigkeit** (beispielsweise trat im Erkenntnis 93/14/0156 zur schon bisher betriebenen Schuhreparaturwerkstätte ein Handel mit Schuhen hinzu).

Weiters vertritt der VwGH im Erkenntnis 2006/15/0034 auch die Auffassung, dass bei kundengebundenen Tätigkeiten (wie beispielsweise Handelsvertretungen) die Geschäftsverbindungen, die Vertretungsbefugnis und der Firmenname wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen (vgl. Doralt, EStG10, Tz. 33/2 zu § 24).

Der Ansicht des Bf. bezüglich einer „neuerlichen Betriebseröffnung“ steht aus Sicht des Senates Folgendes entgegen:

Zum Vorbringen des Bf., es liege eine NEUANLAGE gemäß § 5 ÖkostromG vor

Der Bf. sowie der Gutachter meinen, dass aufgrund der Leistungssteigerung von einer Neuanlage iSd Ökostromgesetzes auszugehen sei und das Ökostromgesetz für die Beurteilung des Hälftesteuersatzes relevant sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass entsprechend § 5 Abs. 1 Z. 13 Ökostromgesetz eine „Neuanlage“ vorliegt, wenn „die für die Bewilligung **der Errichtung** notwendigen Genehmigungen“ nach dem 31.12.2002 gelegen sind.

Es wird seitens der Parteien und auch vom Senat nicht in Abrede gestellt, dass die Anlage ohne die wasserrechtliche Bewilligung vom 19.01.2004 nicht hätte betrieben werden dürfen. Dieser Bewilligungsbescheid trifft jedoch keinerlei Aussagen zur „Errichtung“ der Kleinwasserkraftanlage. Zumal die für die „Errichtung“ maßgeblichen Genehmigungen mit Bescheid vom 13.11.1990, 001/1987, erteilt wurden, ist hier gemäß **§ 5 Abs. 1 Z. 14 Ökostromgesetz** von einer **Altanlage** auszugehen.

Zum Vorbringen des Bf., es liege ein NEUER wasserrechtlicher Bewilligungsbescheid mit NEUEN Fristen vor

Da im Jahr 2004 nur eine Änderung hinsichtlich der Konsenswassermenge beantragt und über diese abgesprochen wurde - wie dem Spruch des wasserrechtlichen Bewilligungsbescheides zu entnehmen -, ist mit dem Bescheid vom 19.01.2004, 002/2003, der Bescheid vom 13.11.1990, 001/1987, lediglich hinsichtlich der höheren Konsenswassermenge abgeändert worden. Es waren weiterhin die Pflichtwassermengen einzuhalten.

Die Befristung für die Wassernutzung ist mit „31.12.2080“ in beiden Bewilligungsbescheiden festgelegt.

Gerade auch die Ausführungen in der „Vorprüfung vom 27.10.2003“, wonach keine baulichen Maßnahmen erforderlich waren, und nur von Eindüsen- auf Zweidüsenbetrieb umgestellt wurde, dies mit der Nachjustierung in den Leitapparaten zur Abarbeitung der 200l/s und dem Generatortausch, sprechen dafür, dass die „Basis“ des Kleinwasserkraftwerks erhalten geblieben war. Es kam - wie in der „Vorprüfung“ festgehalten, ... *„Das Wasserdargebot des Baches soll energetisch optimal genutzt werden.“* - zu einer **Optimierung der Wassernutzung**.

Beim vorliegenden Sachverhalt vermag der Senat den Vorbringen des Bf. nicht zu folgen, dass

- 2004 ein gänzlich „neuer“ wasserrechtlicher Bewilligungsbescheid erlassen und
- in diesem eine neue Frist festgelegt wurde.

Unzweifelhaft werden bezogen auf den Zeitpunkt der Antragstellung bzw. der Bewilligung die in diesem Zeitpunkt relevanten aktuellen Vorschriften einzuhalten gewesen sein. Dies ändert jedoch nichts an der 1992 errichteten und nur hinsichtlich der Konsenswassermenge eine Erweiterung erfahrende Anlage.

Zum Vorbringen des Bf., es werde ERSTMALS seit den Maßnahmen 2004 Ökostrom erzeugt

Nicht folgen konnte der Senat dem Vorbringen des Bf., dass mit dem Anerkennungsbescheid vom 15.09.2005 bzw. der Fertigstellung der Maßnahmen des Jahres 2004 ERSTMALS Ökostrom produziert worden wäre. Dagegen spricht schon der Spruch des Anerkennungsbescheides und die Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung.

Zum Vorbringen des Bf., die LEISTUNGSSTEIGERUNG von mehr als 50% rechtfertige eine „Neuanlage“

Der Bf. erkennt selbst, dass - gemessen an den Kosten der Maßnahmen des Jahres 2004 - in Relation zu den Anschaffungskosten des Bf. diese nur einen kleinen Teil am Kaufpreis ausgemacht haben. Sie werden - gemessen am Wert der Anlage im Jahr 2004 - auch nicht mehr als der Restbuchwert der Anlage betragen haben. Dass es anders gewesen sein soll, hat der Bf. nie behauptet.

Die vom Bf. ins Treffen geführte Leistungssteigerung von mehr als 50% findet sich nicht im Ökostromgesetz; sie ist daher kein taugliches Argument, die Anlage als „Neuanlage iSd Ökostromgesetzes“ und noch viel weniger gemeint als Neuanlage iS einer „Neu-Inbetriebnahme“ anzusehen. Die Leistungssteigerung von mehr als 50% findet sich in der Verordnung über die Festsetzung der Preise für die Abnahme elektrischer Energie aus Ökostromanlagen, BGBl. II Nr. 508/2002, und sollte durch geförderte Tarife den Anreiz geben, die Strommenge zu erhöhen.

Welche Hindernisse der Vorlage der Abnahmeverträge entgegengestanden sein soll, hat der Bf. nicht dargetan.

Durch die Maßnahme des Jahres 2004 hat sich weder der „Gegenstand“ - Lieferung von Strom -, noch der Kundenkreis geändert. Es ist auch die bereits im Bescheid vom 13.11.1990, 001/1987, festgelegte Pflichtwassermenge weiterhin aufrecht geblieben. Im Ergebnis haben die Maßnahmen des Jahres 2004 lediglich zu einer Erhöhung der Menge des bereits bis dahin in geringerer Menge produzierten Ökostroms geführt. Letztendlich handelt es sich um nichts anderes als eine „Erweiterung“ des bestehenden Betriebes ohne Änderung des Produkts und des Abnehmers. Bei den hier vorliegenden Parametern erachtet der Senat eine „Neu-Inbetriebnahme“ im Jahr 2004 nicht als gerechtfertigt.

Dass unter Einhaltung der steuerlichen Vorschriften im Jahr 2004 ein alter Betrieb beendet und ein neuer Betrieb im Jahr 2004 durchgeführt worden wäre, hat der Bf. nicht behauptet.

Aus dem Vorbringen, 2017 sei dem Bf. der Hälftesteuersatz gewährt worden, vermag angesichts des Umstandes, dass keinerlei Überprüfungsmaßnahmen seitens des Finanzamtes erfolgten, für das Begehren des Bf. für 2018 nichts gewonnen werden.

Zusammenfassend darf festgehalten werden:

Nach Ansicht des Senates ist durch die Maßnahmen des Jahres 2004 keine „Neu-Inbetriebnahme“ oder „neuerliche Betriebseröffnung“ erfolgt, weil

- mit dem Bescheid vom 13.11.1990 die Bewilligung zur Errichtung der Anlage und das Maß der Wassernutzung (Konsenswassermenge max. 95l/s, Erhaltung einer festgelegten Pflichtwassermenge) für die Dauer von 90 Jahren erteilt wurde,
- der Bescheid vom 19.01.2004 den Bescheid vom 13.11.1990 nur hinsichtlich der Konsenswassermenge abgeändert und hinsichtlich der Befristung keine Änderung getroffen hat, also kein gänzlich „neuer Bescheid“ (auch betreffend die Errichtung des Baus) erlassen und keine „neue Frist“ festgelegt wurde,
- die Anlage bereits vor den Maßnahmen 2004 eine „Ökostromanlage“ war,
- es nur zu einer Erhöhung der Konsenswassermenge und damit verbunden der Stromproduktion bei gleichbleibender Abnahmeverpflichtung gekommen ist,
- die Kosten der Maßnahmen aus 2004 (rd. € 50.000,00) nur rd. 22,64% der ursprünglichen geplanten, im Bescheid vom 13.11.1990 genannten Baukosten (ATS 3,050.000,00 bzw. € 221.652,14) bzw. einen weitaus niedrigeren Prozentsatz in Relation zu den Anschaffungskosten des Bf. im Jahr 2017 betragen haben,
- aus dem Umstand, dass dem Bf. durch die Maßnahmen geförderte Tarife zustanden, allein noch nicht geschlossen werden kann, dass hier ein Betrieb „neu/wieder eröffnet“ wurde.

Wenn auch die Turbine und der Generator zentrale Bestandteile einer Kleinwasserkraftanlage sind, so gilt dies aus Sicht des Senates ebenso für die baulichen Bestandteile, wie das Krafthaus, die Druckrohrleitungen und die sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung, weil ohne all diese Teile kein Kleinwasserkraftwerk funktionieren kann. Daher ist in der Umstellung von Ein- auf Zweidüsenbetrieb (bei gleichbleibender Turbine) und dem Generatortausch nach Ansicht des Senates keine „tiefgreifende Änderung der bisher ausgeführten Tätigkeit“ zu erblicken.

Die Maßnahmen haben nicht zu der im Sinne des VwGH geforderten „Umwandlung bisher ausgeübter betrieblicher Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form“ geführt, hat doch die wasserrechtliche Bewilligung vom 19.01.2004 nur eine Änderung der bisherigen Bewilligung vom 13.11.990 hinsichtlich der Ausweitung der Konsenswassermenge erfahren. Auch ist die Abnahmeverpflichtung aufrecht und der Abnehmer der gleiche geblieben.

Angemerkt werden darf noch, dass im Gutachten des DI 1 die Steigerung bezogen auf die Engpassleistung mit 52,3% (335 kW zu bisher 220 kW) errechnet wurde. Es ist aber unbestritten, dass - wie dem Bescheid vom 19.01.2004 zu entnehmen - die Engpassleistung behördlich mit 300 kW festgelegt war.

Dem Begehren, aufgrund der Maßnahmen des Jahres 2004 eine „neuerliche Inbetriebnahme“ iS einer Neueröffnung im Jahr 2004 anzunehmen, konnte aus den zuvor festgehaltenen Gründen kein Erfolg beschieden sein. Die Maßnahmen dienten unzweifelhaft dem Erhalt

höherer Stromtarife und damit verbunden der Einnahmen, waren also als „Erweiterung“ des bestehenden Betriebes anzusehen. Nach all dem Gesagten war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und konnte die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes nicht zum Tragen kommen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung betreffend die hier relevante Frage einer „neuerlichen Betriebseröffnung“ fußt auf den vorgelegten Beweismitteln und ist in der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des VwGH, insbesondere in VwGH vom 25.10.2006, 2006/15/0034, gedeckt.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. Juli 2025