



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Mayer-Rieckh, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., vom 23. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29. Juni 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß [§ 108e EStG 1988](#) 2002 nach der am 24. September 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) wurde im Jahr 2000 gegründet. Sie ist als Anlagenbauer vorwiegend auf die Errichtung von Blockheizkraftwerken (Anlagen zur Gewinnung elektrischer Energie und Wärme) auf Erdgasbasis spezialisiert.

Mit Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2002 beantragte die Berufungswerberin die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie in Höhe von 31.442,65 Euro.

Die beantragte Investitionszuwachsprämie bezog sich auf die Errichtung eines Blockheizkraftwerkes (=BHKW) mit Herstellungskosten in Höhe von 316.426,50 Euro abzüglich der durchschnittlichen Investitionen der drei Vorjahre in Höhe von 2.271,50 Euro.

Mit Buchung vom 30. Oktober 2003 wurde dieser Betrag auf dem Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung nach [§ 147 BAO](#) betreffend die Investitionszuwachsprämie 2002 vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Bw. die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie 2002 nicht zustehe, weil ihr die zu Grunde liegende Investition wirtschaftlich nicht zuzurechnen sei. In Wahrheit sei die KG (=kurz KG), wirtschaftliche Eigentümerin des BHKW gewesen. Die Anlage sei auch speziell für Zwecke des Betriebes der KG errichtet worden.

Darüber hinaus stellte der Prüfer fest, dass die Bw. eine öffentliche Förderung über die Kommunalkredit in Höhe von 72.441 Euro als Zuschuss zur Errichtung des BHKW erhalten habe. 32.000 Euro dieses Zuschusses habe die Bw. an die KG weitergeleitet.

In den Anschaffungskosten von 316.698 Euro sei außerdem die Ablöse des Fernwärmenetzes der KG in Höhe von 43.603 Euro netto enthalten. Das Wirtschaftsgut Fernwärmenetz sei ein gebrauchtes Wirtschaftsgut und könne dafür ebenfalls keine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht werden.

Selbst wenn man der Bw. das strittige BHKW auch wirtschaftlich zurechnen sollte, müsste die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie um die Förderung und die Ablöse für das Fernwärmenetz gekürzt werden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Investitionszuwachsprämie 2002 mit Null festgesetzt.

Dagegen brachte die Bw. Berufung ein und führte darin ua. aus:

Dem Finanzamt sei beizupflichten, dass die Anschaffungskosten für Zwecke der Investitionszuwachsprämie um die Förderung in Höhe von 72.441 Euro zu kürzen seien.

Die Ablöse für das Fernwärmenetz hingegen sei nicht aus der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie auszuscheiden, da dessen Anschaffung für den Betrieb des Kraftwerkes unabdingbar gewesen sei. Die Anschaffungskosten für das Fernwärmenetz in Höhe von 43.603 Euro hätten nur 13,77 % der gesamten Anschaffungskosten betragen. Sie seien also gemessen an den gesamten Anschaffungskosten untergeordnet. Für solche Mischinvestitionen, die zu 75 % aus Neuteilen bestehen, ließe der Gesetzgeber die Investitionszuwachsprämie insgesamt zu.

Die Aktivierung des BHKW bei der Bw. statt bei der KG sei keinesfalls für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie konstruiert worden. Die gesetzliche Grundlage für die

Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie sei erst mit BGBl. I Nr.: 155/2002, vom 4. Oktober 2002 in Kraft getreten. Die strittige Investition sei aber schon im März 2002 getätigt worden, also zu einem Zeitpunkt, als die Einführung der Investitionszuwachsprämie noch gar nicht bekannt gewesen sei.

Die Bw. habe das BHKW genutzt, um Energie zu erzeugen und zu verkaufen. Die KG habe diese Möglichkeit genutzt, um Energie günstig zu beziehen und habe selbst kein Kapital- und Wartungsrisiko gehabt.

Die Bw. legte der Berufung ein Schreiben des BB (=BB), Gesellschafter der KG, vom 12. Juli 2004 bei, worin dieser bestätigte, dass das BHKW und die Fernwärmeleitungen im Eigentum der Bw. stünden. Er sei berechtigt, aber nicht verpflichtet, das BHKW nach 12 Jahren zum Zeitwert zu kaufen. Die Bw. liefere über dieses BHKW Wärme und Strom für fünf Gebäude der KG.

Die Anlage und der Gastank befänden sich in einem der KG gehörenden Baukörper. Als Entschädigung für die Nutzung dieser Vorrichtungen seien der KG 50 % der Umweltförderprämie zugesichert worden.

Mit *Ersuchen um Ergänzung der Berufung* vom 28. Juli 2004 bat das Finanzamt die Bw. ua. zur Stellungnahme zu nachstehenden Punkten bzw. um Beantwortung nachstehender Fragen:

.....

2) Die genaue Darstellung und Beschreibung der Wirtschaftsgüter, die die Bw. unter dem Titel „Ablöse Fernwärmenetz“ erworben hat.

3) Für die behaupteten Energielieferungen an die KG sei keine Elektrizitätsabgabe entrichtet worden. Es möge dazu Stellung genommen werden.

4) Die Abgabenbehörde habe Kenntnis, dass *entgegen* den Aussagen des Geschäftsführers der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren (Niederschrift vom 26. April 2004) durchaus schriftliche Vereinbarungen betreffend Eigentum, Kaufoption, Strom- und Wärmelieferungen, eine Entschädigung für das Aufstellen der Anlage etc. vorliegen.

Es werde deshalb um Vorlage der entsprechenden schriftlichen Vereinbarungen gebeten.

In der Vorhaltbeantwortung vom 16. September 2004 replizierte die Bw.:

.....

Ad 2) Das Fernwärmenetz bestehe aus Leitungsrohren, Stromkabeln und Heizungsverteilern, die vom Kraftwerk zu den Verbrauchergebäuden des Wärme- und Stromkunden führen. Diese Rohre und Kabel seien vergraben und haben eine Länge von rund 450 m.

Die Ablöse Fernwärmenetz beinhalte die Materialien, die Einbauleistung und das Recht, diese Leitungen über fremde Grundstücke zu führen. Dieses Fernwärmenetz sei für die Funktion des Kraftwerkes erforderlich und daher prämienfähig.

Ad 3) Die Elektrizitätsabgabe werde derzeit berechnet und nach Klärung dieser Steuerfrage erklärt.

Ad 4) Die Bw. verfüge über **keine gültigen schriftlichen Vereinbarungen** betreffend die Energie. Der Geschäftsführer könne sich nur an gültige mündliche Vereinbarungen, die der Abgabenbehörde bekannt sind, erinnern. Die mündlichen Vertragsinhalte bestünden aus den monatlichen Abrechnungen mit dem Kunden.

Folglich wurden auch die angeforderten schriftlichen Vereinbarungen nicht vorgelegt.

BB, der Kommanditist und Geschäftsführer der KG, legte anlässlich einer Einvernahme durch das Finanzamt am 15. Juli 2005

- einen Vertragsentwurf vom 14. Dezember 2001 über Energielieferungen der Bw. an die KG,
 - einen Energieliefervertrag vom 1. Jänner 2003 und
 - einen Mietvertragsentwurf vom 31. Dezember 2004, zwischen der Bw. als Vermieterin und der KG als Mieterin des BHKW,
- vor. Der Mietvertrag wurde jedoch von keiner Seite unterfertigt.

BB, der Kommanditist und Geschäftsführer der KG gab in der Niederschrift vom 15. Juli 2005 zusammengefasst Folgendes zu Protokoll:

Die KG habe vor der Errichtung des strittigen BHKW bereits über ein BHKW, das mit Dieselaggregaten betrieben worden war, verfügt.

Die KG wollte 2001 auf Flüssiggas umstellen. Die KG sei jedoch nicht in der Lage gewesen, die für den Einsatz von Flüssiggas benötigte neue Anlage zu finanzieren.

Sie habe daher mit der Bw. vereinbart, dass diese die Anlage vorfinanziere und die Refinanzierung über Energielieferungen der Bw. an die KG erfolge. Bei einer prognostizierten Stromabnahme von rund 1 Million KW jährlich, sollte die Anlage nach ca. 12 Jahren zur Gänze refinanziert sein und *in das Eigentum der KG übergehen*.

Das bei der KG bereits vorhandene Fernwärmenetz für die Versorgung der einzelnen Gebäude sollte nicht veräußert werden. Ein Verkauf hätte außerdem der Zustimmung der Tourismus AG bedurft. Die KG konnte auch weiter selbst produzierte Wärme (bspw. mittels Holz) über dieses Netz transportieren.

Die der Berufung beigelegte Bestätigung vom 12. Juli 2004, in der BB bestätigte, dass die Fernwärmeleitungen in das Eigentum der Bw. übergegangen seien, sei eine

Gefälligkeitsbestätigung gewesen. Die KG sei auf Grund ihrer angespannten finanziellen Situation einem diesbezüglichen Ersuchen der Bw. nachgekommen. Grundsätzlich wäre die gesamte Förderung für die Neuerrichtung des BHKW der KG als Energieabnehmerin zugestanden. Die Bw. sei jedoch Förderungswerber gewesen. Laut Vereinbarung hätte die Bw. nur 0,275 Millionen ATS für Reparaturen davon zurückbehalten dürfen. Aus Finanzierungsgründen sei der Bw. jedoch die halbe Förderung überlassen worden. Der ursprüngliche Energieliefervertrag sei von der Bw. wegen Nichteinhaltung der Verpflichtungen durch die KG gekündigt worden. Die KG habe den in der Folge von der Bw. erarbeitete Mietvertragsentwurf nicht angenommen. Es bestehe derzeit ein vertragsloser Zustand.

Die KG beabsichtige künftig das Flüssiggas direkt von der GAS (=GAS) zu beziehen und mit dieser eine entsprechende Liefervereinbarung zu treffen. Die Bw. als Eigentümerin des BHKW sei weiter für Reparaturen zuständig.

Diese Aussagen des BB legte das Finanzamt neben den oa. schriftlichen Energieliefervereinbarungen, deren Vorliegen bis dahin von der Bw. bestritten worden war, mit Vorhalt vom 20. April 2005 zur Stellungnahme vor.

In der Vorhaltbeantwortung vom 23. November 2005 führte die Bw. aus, dass sie trotz der gegenteiligen Aussage des BB am Fernwärmenetz der KG zivilrechtliches Eigentum erworben habe. Für Gebäudeteile stünde überdies auch dann eine Investitionszuwachsprämie zu, wenn diese Gebäudeteile dem Betrieb einer Maschine dienten und die anteiligen Kosten untergeordnet seien. In diesem Fall schade es nicht, wenn die Gebäudeteile bereits gebraucht waren.

Auftraggeberin des strittigen BHKW sei die GAS gewesen. Die GAS habe das BHKW um einige Bauteile ergänzt und beabsichtigt, vorerst das BHKW bei der KG zu betreiben.

Da die GAS nicht über das nötige Know-how verfügte und es Wartungsprobleme gegeben habe, sei es nicht zur Zusammenarbeit zwischen der GAS und der KG gekommen.

Die Bw. habe nun beschlossen, in das vorbereitete Rechtsgeschäft einzusteigen und das BHKW von der GAS zurückgekauft, um es anschließend bei der KG zu betreiben.

In der Vorhaltbeantwortung an den Unabhängigen Finanzsenat (=UFS) vom 24. Juli 2013 gab die Bw. wiederum an, dass die GAS Druck auf sie ausgeübt habe in dieses Geschäft einzusteigen. Die GAS sei damals der wichtigste Geschäftspartner der Bw. gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2009 wurde die Berufung abgewiesen.

Die Bw. stellte in der Folge den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

**Aus den vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen und Unterlagen geht
Nachstehendes hervor:**

Die Bw. stellte an die KG am **16. November 2001** ein **Anbot** über die Aufstellung und den Anschluss eines BHKW mit zwei Modulen über einen Gesamtpreis von 261.654 Euro netto.

Die Flüssiggasanlage samt Gasleitung und Armaturen sollte von der künftigen Gaslieferantin, der GAS aufgestellt und ausgeführt werden.

Dieses Angebot umfasste die Lieferung von 2 Stück BHKWG Module á 87.200 Euro (zusammen 174.400 Euro). Der Rest der Anbotsumme entfiel auf Kleinteile und Montagearbeiten (letztere betrugen 37.000 Euro). Die Montagearbeiten umfassten auch typische Bauleistungen wie Stemm- und Bohrarbeiten, Baumeisterarbeiten Malerarbeiten, Elektroinstallationen uä.

In der Folge errichtete die Bw. die Anlage laut diesem Anbot im Betrieb der KG.

Laut Rechnung vom **1. Februar 2002** verkaufte die Bw. das gesamte Blockheizkraftwerk, errichtet auf dem Gelände der KG, an die GAS um einen Nettopreis von 261.654 Euro.

Laut Rechnung und Auskunft der Bw. war die GAS die Auftraggeberin und die Bw. die Auftragnehmerin.

In der Folge verkaufte die GAS das BHKW gesamte Anlage ergänzt um eine Gastankanlage an die Bw. zurück. Über diesen Vorgang stellte die GAS am **14. März 2002** eine Rechnung an die Bw. aus.

Über Vorhalt des Finanzamtes, was die GAS zu dieser Vorgangsweise (Kauf und Rückverkauf) veranlasst habe, gab die GAS mit Eingabe vom 21. Oktober 2005 bekannt, dass für die GAS langjährige Gaslieferungen im Vordergrund stünden. Auf diese Weise könnte die GAS Kunden binden und die Verpflichtung zur Abnahme von Flüssiggas von der GAS erwirken. Die GAS habe das BHKW finanziert. Die Verträge zwischen der GAS und der Bw. seien als Kauf auf Raten zu qualifizieren.

Die Bw. wiederum schloss mit der GAS am 4. Februar 2002 eine Finanzierungsvereinbarung über die Gesamtinvestition von 320.525,35 Euro brutto betreffend das BHKW.

Die GAS übernahm folglich die Finanzierung des Blockkraftwerkes.

Die kalkulierte Jahresrate wurde mit 60.438,22 Euro errechnet. Die Laufzeit betrug 7 Jahre.

Basis für die Kalkulation der Raten bildeten die Laufzeit und der Gasverbrauch. Die Verzinsung erfolgte kontokorrentmäßig mit Zinszuschlag am Jahresende.

Die jährliche Rückzahlungsrate musste mindestens 80 % der kalkulierten Rate erreichen. Ein am Ende der Laufzeit von 7 Jahren aushaftender Saldo war sofort fällig.

Die Bw. war berechtigt, jederzeit Sondertilgungen zu leisten. Die GAS räumte der Bw. ein, die Anlage jederzeit zum jeweiligen Tageswert (Gesamtschuld plus Zinsen minus Raten) anzukaufen, ohne dass dadurch Mehrkosten entstünden.

Bei einer vorzeitigen Beendigung der Gasliefervereinbarung mit der GAS war die offene Kreditsumme sofort fällig.

Gleichzeitig schlossen die Bw. und die GAS ein Gaslieferabkommen für die Dauer von 10 Jahren.

Mit der als Vertragsentwurf bezeichneten Vereinbarung vom **14. Dezember 2001** und dem darauf fußenden Energielieferübereinkommen vom 1. Jänner 2003, abgeschlossen zwischen der Bw. und der KG, wurde vereinbart, dass die Bw. die im BHKW erzeugte Energie an die KG liefert. Die Bw. sollte auf ihre Kosten das benötigte Flüssiggas von der GAS beziehen. Der von der KG an die Bw. zu zahlende Energiepreis war so gestaltet, dass er neben den Gestehungskosten die Kosten der Refinanzierung der Anlage samt einer Zinstangente enthielt.

Die Bw. wird in diesen Vereinbarungen als Vermieterin, die KG als Mieterin bezeichnet.

Die für die Beurteilung wesentlichen Punkte des Vertragsentwurfes lauten:

Sämtliche Investitionen für 2 Gas-Strom-Wärmeaggregate, Einbau, Überprüfung des Fernwärmenetzes (Einbau von frequenzgesteuerten Pumpen etc.) Kosten der Aggregatraumadaptierung, das Eingraben des Gastanks, das Verlegen der Gasleitung, die Installation der Abluftrohre für den Gasraum etc. tätigt und trägt die Bw. als Vermieterin. Ebenso die Optimierung und Fertigstellung der elektronischen und elektrischen Heizungssteuerungsanlage in Zusammenarbeit mit der Elektrik.

Die hydraulische Optimierung der Anlage erfolgt in Zusammenarbeit mit der Installateur.

Es werde zwischen der Bw. und der KG eine gesonderte Vereinbarung geschlossen, wonach die KG den Bauarbeiten der Bw. zustimme und dass für die Gas-Aggregate (Anmerkung = BHKW-Module) und sonstige Investitionsgüter bis zur vollständigen Bezahlung aller **Refinanzierungskosten** (Vertragsdauer 13 Jahre) ein *Eigentumsvorbehalt* zugunsten der Bw. bestehe.

Die Bw. werde für die Errichtung des BHKW ein Förderansuchen an das Umweltministerium (Kommunalkredit) stellen. Sämtliche Planungsunterlagen und Emissionsmessungen seien in den Kosten enthalten.

Vom Förderbetrag von rd. 1.098 Millionen ATS werde die Bw. eine Reparaturrücklage in Höhe von 0,275 Millionen ATS bilden und als zusätzliche Reparaturvorsorge verzinst anlegen, um die Wartungsgebühren durch diese Reparaturvorsorgepauschale zu verstärken.

Der restliche Betrag (0,805 Millionen ATS) werde innerhalb von 14 Tagen nach Zufluss an die Bw. an die KG überwiesen. Dies deshalb, weil der 30%ige Förderbetrag bei der KW-Preisberechnung nicht abgezogen worden sei und diese Förderung abzüglich der Reparaturrücklage in Höhe von 0,275 Millionen ATS der KG zustehe. Die KG erhält von der Bw. eine Mitteilung und Kopien über das Förderansuchen beim Umweltministerium (Kommunalkredit), die Förderzusage und laufenden Informationen über die Fortschritte beim Förderansuchen. Die gesamte Abwicklung des Förderansuchens obliegt der Bw. und tritt diese auch als Antragstellerin auf.

Die Bw. mietet den Gastank von der GAS, dieser Mietanteil ist in den KW-Energiegesamtpreisen berücksichtigt.

Sämtliche Reparaturen, Regelservice und Störwartungen sind Sache der Bw. Die Kosten für Service und Wartungen sind im KW-Gesamtpreis enthalten. Bei größeren Reparaturen kann die Bw. auf den oa. Reparaturfonds zurückgreifen.

Die KG erhält nur Rechnungen für die gemessenen KW-Stunden Strom und für die gemessene KW Wärme.

Der Strompreis pro KW beträgt 0,80 ATS, der Wärmepreis pro KW 0,45 ATS. Das ist der Gesamt-KW-und Refinanzierungs-und Verrechnungspreis auf Basis Dezember 2001.

Sollte die Bw. als Vermieterin Energielieferverpflichtungen nicht nachkommen, ***steht es der KG frei, die Aggregate selbst zu betreiben.***

Diesfalls könne die KG die Aggregate nach Abzug der getätigten Refinanzierungskosten zum verbleibenden Restbetrag erwerben.

Die KG hat die Option, die Aggregate jederzeit zu erwerben, wobei die anteiligen Mietzahlungen angerechnet werden bzw. der Zeit-Marktpreis (betriebsstundenabhängig) für einen Erwerb angeboten wird.

Auf Mietvertragsdauer von rund 13 Jahren kann die Bw. die Aggregate nicht veräußern, sofern die KG allen Zahlungsverpflichtungen nachkommt.

Die in den KW Gesamtpreisen enthaltenen Mietzahlungen (Refinanzierungskosten), die Zinstangenten und bei reduziertem Gasverbrauch geregelten Wartungsgebühren, werden vom Abnehmer bei geringerer Energieabnahme aus Energiepreisgründen oder aus witterungsbedingten Gründen (z.B. warmer Winter, Klimaerwärmung, geringerer Hotel- und Schiffliftauslastung) ungekürzt weiter bezahlt. Diese können auf den Rechnungen des Vermieters als Grundmietpreis, Wartungs- und **Refinanzierungspauschale** angeführt werden.“

Die im Vertragsentwurf vom 14. Dezember 2001 in Aussicht gestellte endgültige Vertragsfassung wurde erst am **1. Jänner 2003** unter dem Titel „**Energieliefervereinbarung**“ ausgefertigt. Diese Energieliefervereinbarung ist im Wesentlichen inhaltsgleich mit dem Vertragsentwurf.

Hervorzuheben ist:

Unter Punkt 2) wurde zu Gunsten der Bw. bis zur vollständigen Bezahlung aller Refinanzierungskosten (Vertragsdauer 13 Jahre) ein Eigentumsvorbehalt an der Anlage eingeräumt.

Laut Punkt 18) sollte das Mietverhältnis mit Erreichen der Refinanzierungssumme (nach ca. 10 Jahren) enden und mit der letzten Refinanzierungszahlung um 1 Euro in das Eigentum der KG übergehen.

Die Bw. stellte über die Kommunalkredit Austria AG ein Förderungsansuchen für die Errichtung eines Blockheizkraftwerkes für das Hotel der KG.

Die Kommunalkredit Austria AG teilte der Bw. mit Schreiben vom *27. Juni 2003* mit, dass die Förderung in Höhe von 72.441 Euro Mitte August 2003 überwiesen werde.

Die Bw. verbuchte diesen Betrag auf dem Konto Betriebs- und Geschäftsausstattung. Sie überwies davon am *31. Jänner 2004* einen Betrag von 38.400 Euro an die KG.

Die KG stellte mit Rechnung vom 15. Februar 2002 unter dem Titel „Ablöse Fernwärmenetz“ einen Betrag in Höhe von 43.603,70 netto Euro an die Bw. in Rechnung.

Im Rechnungstext wird diese Vorschreibung als vereinbarte *Mietvorauszahlung* für die *Vertragslaufzeit von 12 Jahren* bezeichnet.

Mietobjekt waren sämtliche Fernwärmeleitungen zwischen den diversen Baukörpern samt Zubehör, der Aggregatraum und der Gastank. Es wurde der Bw. zugestanden, die von ihr produzierte Wärme unentgeltlich durchzuleiten. Gleichzeitig war es der KG erlaubt, jegliche

von ihr selbst produzierte erforderliche Wärme unentgeltlich durch das gesamte Fernwärmenetz zu leiten.

Im Vorhalteverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) gab die Bw. an, dass sie trotz Nichteinhaltung der Zahlungsverpflichtungen seitens der KG von ihrem Eigentumsvorbehalt nicht Gebrauch gemacht habe, weil die GAS wegen ihres weiterhin großen Interesses an Gaslieferungen an die KG dies verhindert habe.

Da die Bw. sich wiederum über die GAS finanziert habe, habe sie auf die Forderungen der GAS eingehen müssen.

Eine Demontage der Anlage sei auch nicht notwendig gewesen, weil die GAS die Anlage übernommen habe und sogar ein Modul ausgebaut und weiterverkauft habe.

Grundsätzlich sei das Geschäft mit der KG auf die Laufzeit des BHKW ausgelegt gewesen.

Die Bw. hätte unter normalen Umständen ein derartig riskantes Geschäft mit der KG nicht abgeschlossen, wenn nicht die GAS darauf gedrängt hätte. Die GAS sei damals ein Hauptgeschäftspartner der Bw. gewesen.

Da eben in der Folge die KG das Flüssiggas direkt von der GAS bezog, sollte die KG an die Bw. Miete laut dem Vertragsentwurf vom Dezember 2004 zahlen. Dieser sei zwar nie unterfertigt worden, es seien aber dennoch Mieten geflossen.

Da im Endeffekt die GAS die Anlage übernommen habe, sei deren Abbau seitens der Bw. gar nicht mehr möglich gewesen.

Die ganze Anlage sei am 15. Februar 2007 an die GAS in Form einer Forderungsabtretung übergeben worden.

Laut Rechnung vom 11. Dezember 2006 verkaufte die Bw. das BHKW, bestehend nur mehr aus einem Modul samt Zubehör um 100.000 Euro netto, an die GAS. Mit Forderungsabtretung vom 15. Februar 2007 trat die Bw. sämtliche offenen Forderungen gegenüber der KG an die GAS ab.

Die GAS ihrerseits erwarb bereits im Juni 2005 (Rechnung vom 7. Juni 2005) ein Ersatzmodul, das bei der KG installiert wurde. Das zweite Modul wurde davor von der GAS abmontiert und verkauft. Die GAS stellte das neue Modul in der Folge der KG zur Verfügung.

Die KG befand sich in den Jahren 2005 bis 2007 im Konkurs, welcher mit Zwangsausgleich im November 2007 aufgehoben wurde.

Im Konkurs der KG erwarb der Masseverwalter das genannte Modul um 35.000 Euro netto.

Über Vorhalt des UFS, wie hoch die zugeflossenen Mieten auf Grund der oa. nicht unterfertigten Mietvereinbarung gewesen seien, teilte die Bw. mit, dass der Masseverwalter Mieten für die Monate Dezember 2005 bis März 2006 in Höhe von 9.135,48 Euro erhalten habe. In der Folge habe sie nur mehr für den Monat Juni 2006 eine Miete in Höhe von 2.200 Euro netto erhalten. Die an die KG vorgeschriebenen Mieten für Juli bis Oktober 2006 habe sie nicht erhalten und seien diese in der Folge wieder gutgeschrieben worden.

Da die Bw. massive Liquiditätsprobleme gehabt habe und sich die KG in Konkurs gefunden habe, habe es keine klare Linie betreffend die Vermietung ergeben.

Die Bw. hat das BHKW das in Wahrheit im Mietverhältnis benutzte Leitungsnetz bei sich aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. Die übrigen Teile des BHKW schrieb sie auf 5 Jahre ab.

Laut nichtunterfertigtem Mietvertrag erhielt die KG ein Anwartschaftsrecht am BHKW. Das Mietverhältnis sollte mit Bezahlung der letzten Rate des vorfinanzierten Mietobjektes enden.

In der am 24. September 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Frage der Referentin:

Welche konkreten Wartungsprobleme sind aufgetreten, die die GAS nicht bewältigen konnte und daher zum Rückkauf geführt haben?

Geschäftsführer der Bw:

Die Wartungsprobleme waren keine konkreten, sondern habe die GAS erkannt, dass der Betrieb der Anlage für sie zu komplex war und sie diesen Aufgaben nicht gewachsen gewesen war.

Üblicherweise finanzierte die GAS derartige BHKW und schloss selbst Gaslieferverträge mit den Betreibern dieser BHKW ab. Die Bw. ihrerseits hat die Aufträge für die Errichtung von der GAS erhalten. Die GAS war damals der wichtigste Geschäftspartner der Bw. und war die Bw. dadurch verpflichtet diesen Auftrag anzunehmen. Die Bw. hatte durch diesen Auftrag großen finanziellen Schaden erlitten, weil die KG ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachgekommen ist. Die Bw. musste das Gas vorfinanzieren und eine jährliche Rate von 60.000 Euro an die GAS zahlen. Nach dem endgültigen Verkauf der noch vorhandenen Anlage an die GAS im Jahr 2006 um 100.000 Euro netto musste die Bw. noch eine Abschlagszahlung von 50.000 Euro an die GAS leisten.

Der Vertreter des Finanzamtes bleibt bei den bisherigen Ausführungen.

Steuerberater:

Dieses Geschäft war für die Bw. ein großer Nachteil und würde die Bw. aus heutiger Sicht ein derart riskantes Geschäft nicht mehr abschließen. Sie war jedoch durch ihre Geschäftspartnerin, die GAS, gebunden und hatte letztendlich bis zum Jahre 2009 mit den Folgen dieses Geschäftes zu kämpfen. Die GAS als Geschäftspartnerin hat sie verloren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Streitzeitraum bestand unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit der Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter.

Die maßgebliche Bestimmung des [§ 108e EStG 1988](#) lautet:

Absatz 1)

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.

Absatz 2)

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

-Gebäude.

-Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.

-Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

-Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

Absatz 3)

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der

letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob das prämienbezogene BHKW im Zeitpunkt der Inbetriebnahme steuerlich (wirtschaftlich) der Bw. zuzurechnen war.

Nach [§ 21 Abs. 1 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Laut [§ 21 Abs. 2 BAO](#) bleiben vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

[§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) regelt, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, diesem zuzurechnen sind.

Nach Ansicht des Finanzamtes war die Bw. nicht wirtschaftliche Eigentümerin des prämienbezogenen BHKW.

Der Bw. stehe Investitionszuwachsprämie für das BHKW folglich nicht zu.

Die Bw. geht davon aus, dass sie sowohl zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Eigentümerin des BHKW war und daher **nur** sie anspruchsberechtigt sei.

Im Berufungsfall steht fest, dass die KG eine neue Heizanlage anschaffen wollte.

Die Bw. stellte der KG am 16. November 2001 ein Angebot über die Aufstellung und den Anschluss eines BHKW mit zwei Modulen um einen Gesamtpreis von 261.654 Euro netto. Die KG hatte allerdings Finanzierungsprobleme.

Ein Verkauf auf Raten war wiederum für die Bw. als Errichterin von BHKW wirtschaftlich nicht vertretbar.

Die Bw. errichtete in der Folge dennoch ein BHKW für betriebliche Zwecke der KG auf dem Gelände der KG. Die neue Heizanlage war im Zeitpunkt der Inbetriebnahme bei der KG in Verwendung.

Die Bw. refinanzierte sich über die GAS und schloss gleichzeitig mit der GAS ein Gaslieferübereinkommen für den Betrieb des BHKW bei der KG ab.

Bereits mit der als „**Vertragsentwurf**“ bezeichneten Vereinbarung vom 14. Dezember 2001 (also vor dem Verkauf der Anlage an die GAS und dem darauffolgenden Rückkauf) schlossen die Bw. und die KG ein **Wärme- und Energielieferabkommen** ab.

Darin wurde vereinbart, dass die im neuen BHKW produzierte Wärme bzw. Energie von der Bw. an die KG geliefert werde. Der von der Bw. zu zahlende Energiepreis beinhaltete neben den Gestehungskosten eine Refinanzierungs- und Zinskomponente, sodass nach Ablauf einer Vertragsdauer von 10 maximal 13 Jahren das BHKW zur Gänze refinanziert sein sollte. In diesem Vertragsentwurf wurde die Bw. als Vermieterin und die KG als Mieterin bezeichnet.

Die Bw. verpflichtete sich weiters, sämtliche erforderlichen Investitionen für den Betrieb der zwei Gas-Strom-Wärmeaggregate, wie den Einbau, die Überprüfung des Fernwärmenetzes, den Einbau frequenzgesteuerter Pumpen etc., die Kosten der Aggregatraumadaptierung, das Eingraben des Gastanks, das Verlegen der Gasleitung, die Installation der Abluftrohre für den Gasraum etc., durchzuführen und zu finanzieren.

Diese Aufwendungen an den Baulichkeiten bzw. Areal der KG beziehen sich speziell auf die Bedürfnisse der KG, deren anderweitige Verwendung nach Ablauf des Energielieferabkommens **nicht möglich** war.

Vom Gesamtkaufpreis der Anlage entfiel ein Betrag von 174.000 Euro netto auf die beiden Heizmodule, die die Bw. ihrerseits von einem Zulieferer erworben hatte. Nur diese beiden Module waren austauschbar und konnten auch anderweitig eingesetzt werden. Die restlichen rund 80.000 Euro der Kosten der Anlage entfielen auf Planung, Montage, Adaptierungsarbeiten bei der Bw. und die Inbetriebnahme.

Es entfiel damit rund ein Drittel der Errichtungskosten auf die speziellen Bedürfnisse der KG.

Sowohl der Vertragsentwurf vom 14. Dezember 2001 als auch die Energieliefervereinbarung vom 1. Jänner 2003 sind auf die volle Refinanzierung der Anlage durch die KG ausgerichtet.

Während der *Vertragsdauer* war es der Bw. untersagt, die Aggregate zu veräußern. Die KG hatte die Option die Anlage jederzeit unter Anrechnung der geleisteten Mietzahlungen um den betriebsstundenabhängigen Marktpreis zu erwerben. Die Bw. hingegen durfte die Anlage über 13 Jahre hindurch nicht veräußern. Nach dieser Zeit sollte die Anlage bereits zur Gänze refinanziert sein und um 1 Euro in das Eigentum der KG übergehen.

Wenn ein Unternehmer ein Wirtschaftsgut in sein Anlagevermögen aufnimmt, um mit diesem betriebliche Leistungen zu bewirken (im vorliegenden Fall Energielieferungen), ist es nicht üblich, dass der Leistungsempfänger das produzierende Wirtschaftsgut jederzeit, also nach dessen Gutdünken, erwerben kann. Es sei denn, es ist von Anfang an geplant, dass der Leistungsempfänger dieses Wirtschaftsgut erwirbt.

Die einzige Tätigkeit der Bw. im Bezug auf die Energielieferungen bestand im Einkauf des Flüssiggases bei der GAS und der Anmietung der im Betrieb der KG installierten

Gastankanlage der GAS. Die Kosten für das Gas und die Mieten für die Gastankanlage wurden an die KG über den Gesamtenergiepreis weiterverrechnet.

Das BHKW befand sich körperlich im Betrieb der KG und hat diese auch selbst den Energieerzeugungsprozess gesteuert. Das einzige Zutun der Bw. am Energieerzeugungsprozess war somit der Gaseinkauf. Herr der energieproduzierenden Anlage war aber die KG und wurde die Energie auch im Betrieb der KG erzeugt. Das BHKW hat daher nicht dem Betrieb der Bw. zur Energieerzeugung gedient. Eine langfristige Widmung zum Betriebsvermögen der Bw. lag folglich nicht vor. Schon aus diesem Grunde steht der Bw. kein Anspruch auf die Investitionszuwachsprämie zu.

Die im Energiegesamtpreis enthaltenen Refinanzierungskosten, Zinstangenten und die bei reduziertem Gasverbrauch geregelten Wartungsgebühren waren von der KG auch bei niedrigem, unter den prognostizierten Mengen liegenden Energieverbrauch, zu entrichten (Punkt 15 der Vereinbarung).

Dass die KG die Refinanzierungskosten auch zu tragen hatte, wenn diese durch die Energiekosten nicht gedeckt waren, zeigt deutlich, dass das Risiko der Anschaffung bei der KG lag.

Nicht die Bw. als Energielieferantin und zivilrechtliche Eigentümerin der Anlage hatte im Fall des sinkenden Bedarfes das Risiko zu tragen, sondern die KG.

Auch der Umstand, dass die KG der Bw. die Wartungsarbeiten abzugelten hatte, noch dazu unabhängig vom Verbrauch, spricht deutlich gegen die Zugehörigkeit des BHKW als Produktionsmittel zum Betrieb der Bw.

Ein weiteres Indiz, gegen die Tätigkeit der Bw. als Energieproduzentin ist die Nichtabfuhr von Energieabgaben.

Ziel des Energielieferabkommens war nicht die Einnahmenerzielung der Bw., sondern die Refinanzierung der Anlage, also der Rückfluss der Errichtungskosten an die Bw.

Der Bw. wurde bis zur gänzlichen Refinanzierung der Anlage durch die KG der Eigentumsvorbehalt zugesichert. Die Einräumung eines Eigentumsvorbehaltes wäre wohl überflüssig, wenn die Anlage der KG nur zur Nutzung überlassen worden wäre.

Die Bw. war zwar Förderungswerberin für einen Zuschuss zur Errichtung der BHKW. Sie verpflichtete sich aber rund drei Viertel des voraussichtlichen Förderbetrages von 1,098 Millionen ATS (79.794,77 Euro) ab Zufließen an die KG weiterzuleiten. Rund ein Viertel des Förderbetrages durfte die Bw. für Wartungs- und Reparaturarbeiten als Rücklage zurückbehalten und musste diese Rücklage verzinst anlegen.

Die Vereinbarung, die Förderung für die Errichtung der neuen Anlage bis auf einen Rücklass für Wartungen und Reparaturen an die KG weiterzuleiten, ist ein weiterer gewichtiger Hinweis dafür, dass die KG de facto das BHKW für sich angeschafft hatte.

Dass die Bw. wegen Zahlungsrückständen abweichend von der ursprünglichen Vereinbarung letztlich 50 % der Förderung einbehält, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Nach vollständiger Refinanzierung der Anlage über die Energiebezugskosten (wörtlich nach der letzten Refinanzierungszahlung), voraussichtlich nach rund 10 Jahren, endete die Laufzeit der Energieliefervereinbarung und sollte die Anlage um 1 Euro in das Eigentum der KG übergehen (siehe Punkt 18. der Energieliefervereinbarung).

Da die Bw. zusätzlich auf die Dauer von 13 Jahren die Anlage nicht veräußern durfte, konnte sie de facto über die Anlage seit Beginn der Liefervereinbarungen nicht mehr verfügen. Es war unter diesen Umständen mit Sicherheit damit zu rechnen, dass das BHKW nach Amortisation bei der Bw. um 1 Euro auf die KG übergeht.

Nach den deutschen AfA-Tabellen sind BHKW steuerlich auf zehn Jahre abzuschreiben, wenn auch die wirtschaftliche ND etwas länger (ca. 15 Jahre) ist.

Diese Vereinbarungen regeln, dass die Bw., sofern die KG ihren Zahlungsverpflichtungen nachkommt, über die Anlage nicht mehr verfügen kann und diese nach Ablauf des Lieferübereinkommens nicht mehr an die Bw. zurückgeht.

Nach [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) sind Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem wirtschaftlich zuzurechnen.

Laut VwGH 05.12.1972, [2391/71](#), 17.11.2004, 2000/14/0180, liegt bei einem Vollamortisationsvertrag das wirtschaftliche Eigentum dann beim Mieter, wenn

- 1) der Mieter ein Optionsrecht hat, nach Ablauf der Grundmietzeit das Wirtschaftsgut zu einem wirtschaftlich unbedeutenden Preis zu erwerben;
- 2) die Mietdauer der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entspricht,
- 3) die Anfertigung des Mietobjektes nach den speziellen Bedürfnissen des Mieters erfolgt (siehe *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 131).

Alle drei Kriterien sind im vorliegenden Fall erfüllt.

Ad 1) Die KG konnte nach vollständiger Refinanzierung das BHKW um 1 Euro erwerben.

Das Mietverhältnis sollte nach Eintritt der Refinanzierung enden. Sicherheitshalber wurde, falls die Refinanzierungsphase länger dauern sollte, ein Veräußerungsverbot der Bw. auf die Dauer von 13 Jahren verankert. Wobei auch bei gesunkenem Energieverbrauch (siehe Punkt 15. der Liefervereinbarung) die KG verpflichtet war, die laufend anfallenden Refinanzierungskosten losgelöst vom tatsächlichen Verbrauch zu leisten, sodass mit einer Vollamortisation innerhalb der prognostizierten Zeit zu rechnen war.

Es war unter diesen Umständen mit Sicherheit damit zu rechnen, dass das BHKW nach Amortisation bei der Bw. um 1 Euro auf die KG übergeht.

Ad 2) Die Bw. hat zwar bei sich, aus welchen Gründen auch immer, die Anlage auf 5 Jahre abgeschrieben. Das Energielieferübereinkommen war auf rund 10 Jahre (maximal 13 Jahre) ausgerichtet.

Dies entspricht auch der Nutzungsdauer laut deutscher AfA-Tabelle. Auch die Bw. führt aus, dass die Liefervereinbarungen zeitlich auf die Nutzungsdauer ausgerichtet waren.

Die Amortisationsdauer laut Liefervereinbarung deckt sich demnach mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

Ad 3) Die Errichtung der Anlage erfolgte nach den speziellen Bedürfnissen der KG.

Ein nicht unwesentlicher Teil der Errichtungskosten entfiel, wie bereits dargestellt, auf Montage, Planung und Adaptierungsarbeiten (Stemmen, Ausmalen, Umbauten, Verlegung von Stromleitungen etc.). Diese Aufwendungen konnten schon ihrer Natur nach kein Anlagevermögen der Bw. darstellen, da diese dem Grund und Boden der KG angewachsen sind.

Entsprechend diesen von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien lag das wirtschaftliche Eigentum am BHKW seit Inbetriebnahme bei der KG. Die Bw. konnte für das BHKW folglich keine Investitionszuwachsprämie beanspruchen.

Die Bw. gibt in der Vorhaltbeantwortung an den UFS vom **24. Juli 2013** bekannt, dass sie von der GAS, einer ihrer wichtigsten Geschäftspartner, zu diesem Geschäft mit der KG gedrängt worden sei. Wirtschaftlichkeitsberechnungen vor Abschluss des Geschäftes habe es deshalb auch nicht gegeben.

An anderer Stelle, in der Vorhaltbeantwortung an das Finanzamt vom **23. November 2005**, gab die Bw. an, dass das BHKW im Auftrag der GAS errichtet worden sei. Mit Rechnung vom 1. März 2002 sei das BHKW an die GAS verkauft worden. Die GAS habe das BHKW um einige Teile ergänzt. Die GAS hätte in der Folge das BHKW bei KG betreiben sollen.

Auf Grund des mangelnden Know-how und Problemen mit der Wartung sei die Bw. in das vorbereitete Rechtsgeschäft eingestiegen.

Diese Aussagen sind widersprüchlich. Feststeht jedenfalls, dass bereits am 14. Dezember 2001 ein Vertragsentwurf über das Energie- und Wärmelieferungsabkommen mit der Bw. abgeschlossen worden war und die Finanzierungsvereinbarung zwischen der Bw. und der GAS bereits am 4. Februar 2002 abgeschlossen worden war. Der Rückkauf erfolgte erst Mitte März 2002.

Es ist augenscheinlich, dass die Bw. ein BHKW an die KG verkaufen wollte. Auf Grund der wirtschaftlichen Situation der beiden Gesellschaften mussten entsprechende Finanzierungsmodelle gefunden werden.

Aus der Vereinbarung vom 15. Februar 2002 betreffend das Leitungsnetz der KG, geht klar hervor, dass die KG der Bw. auf die Dauer von 12 Jahren die Möglichkeit der Nutzung ihres Leitungsnetzes samt Zubehör einräumt. Ein Erwerb des Leitungsnetzes wurde darin nicht festgehalten.

Dies hat auch BB. in Abrede gestellt. Da die Investitionszuwachsprämie der Bw. aber insgesamt nicht zusteht, ist das Schicksal des Leitungsnetzes nicht weiter bedeutsam.

Der UFS hielt der Bw. mit Vorhalt vom *27. Juni 2013* unter Punkt 9) vor, dass die KG laut BB ab 2004 das für den Betrieb der Anlage benötigte Gas direkt von der GAS bezogen habe. De facto habe dies eine Kündigung des Energielieferabkommens mit der Bw. bedeutet. An die Bw. habe die KG nur mehr die Wartungskosten bezahlt. Die Bw. jedoch trotz Beendigung des Lieferabkommens die Anlage nicht abgebaut.

In der Vorhaltbeantwortung vom *24. Juli 2013* führte die Bw. aus, dass die GAS, die weiterhin Interesse an Gaslieferungen gehabt habe, den Abbau der Anlage verhindert habe. Da die GAS das Projekt finanziert habe und ein Großteil des Kaufpreises noch offen gewesen sei, habe die Bw. auf diese Forderung der GAS eingehen müssen.

Im selben Schreiben führt die Bw. aus, dass im Endeffekt die GAS die Anlage übernommen habe, weshalb der Abbau der Anlage auch nicht notwendig gewesen wäre. Die GAS habe sogar ein Modul ausgebaut und weiterverkauft. Mit Forderungsabtretung vom 15. Februar 2007 hat schließlich die Bw. sämtliche Forderungen gegenüber der KG unwiderruflich an die GAS abgetreten.

Diese Aussage ist nicht logisch, da die Bw. einerseits am Abbau der Anlage von der GAS gehindert worden sei, andererseits die GAS die Anlage ohnehin übernommen hat.

Faktum ist jedenfalls, dass die Anlage bei der KG verblieben ist und auch in den beiden späteren Konkursverfahren der KG in den Jahren 2005 - 2007 und 2011 nicht an die Bw. zurückgegangen ist.

Die GAS hatte sogar ein Modul ausgetauscht und verkauft. In der Folge ersetzte die Gas dieses Modul durch ein anderes. Diese Vorgänge lagen zeitlich vor Überlassung des BHKW an die GAS laut Rechnung vom 11. Dezember 2006. Sie stellen ein weiteres Indiz dafür dar, dass die Bw. keine Herrschaft gleich einem Eigentümer über das BHKW ausübte.

Dass die KG, nachdem das Energielieferabkommen mit der Bw. nicht mehr aufrecht war, und die KG das für die Energieerzeugung notwendige GAS direkt von der GAS bezog, weiterhin bis zum Eintritt der GAS in diese Rechtsbeziehungen für einige Monate Mieten an die Bw. bezahlte, ändert nichts daran, dass die wirtschaftliche Zuordnung des BHKW seit Inbetriebnahme bei der KG lag. Abgesehen davon waren diese als Mieten bezeichneten Zahlungen letztlich ein Ersatz für die im Energielieferabkommen vereinbarten Refinanzierungskosten. Die Dauer des Mietverhältnisses war nämlich mit Bezahlung der letzten Teilzahlung des vorfinanzierten BHKW beendet. Überdies erhielt die Bw. ein Anwartschaftsrecht am BHKW. Auch diese Umstände sind Beweis dafür, dass ein Anschaffungsvorgang der KG mit besonderen Zahlungsmodalitäten vorliegt. Die Bw. bringt vor, dass sie im Zeitpunkt der Tötigung der Investition keine Kenntnis von der künftigen Regelung des [§ 108e EStG 1988](#) hatte.

Für die Frage der Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie ist es nur von Bedeutung, wem das Wirtschaftsgut Anlagevermögen zuzurechnen ist und wessen Betrieb das Wirtschaftsgut als Anlagegut über einen längeren Zeitraum zu dienen bestimmt ist. Ob die Bw. im Zeitpunkt der Herstellung Kenntnis von der geplanten gesetzlichen Maßnahme hatte ist daher unbeachtlich.

Wie oben dargestellt, war das BHKW seit Inbetriebnahme wirtschaftlich der KG, jedenfalls aber nicht der Bw. zuzurechnen. Das BHKW hat dem Betrieb der Bw. niemals als Anlagevermögen gedient.

Die beantragte Investitionszuwachsprämie 2002 steht der Bw. daher nicht zu.

Graz, am 24. September 2013