



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 6. Dezember 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 30. März 2006, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine P-Fabrik und ein Elektrizitätswerk in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft.

In der Beilage zur Feststellungserklärung für das Jahr 2003 machte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gem. § 108e EStG 1988 iHv. 50.651,70 € geltend. Das FA nahm zunächst die Gutschriftsbuchung betreffend Investitionszuwachsprämie 2003 in der beantragten Höhe am Abgabekonto vor.

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung gem. § 151 Abs. 3 BAO stellte die Prüferin u.a. fest, dass in den Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2003 das Netzzutrittsentgelt an die X-G (in der Folge kurz: X-G) in Höhe von 39.990,00 € netto enthalten sei. Diese Kosten seien auf dem Konto 209 "Werk M II" unter Baukosten 2003 aktiviert worden. Von diesen Baukosten seien für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie 1,5 % als nicht prämienbegünstigt berücksichtigt worden. Weiters führte die Prüferin aus:

Gem. § 108e Abs. 2 EStG sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Bei dem o.a. Netzzutrittsentgelt handelt es sich um ein erworbenes Recht, welches ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt und somit zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern zählt, welche nicht prämienbegünstigt sind. Die Investitionszuwachsprämie ändert sich daher wie folgt:

Anschaffungswert prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter bisher	507.844,00 €
Anschaffungswert nicht prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter lt. Prüfung (39.990,00 € abzüglich 1,5 %)	39.390,15 €
Anschaffungswert prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter lt. Prüfung	468.453,85 €
abzüglich Durchschnitt der letzten 3 Jahre	1.327,00 €
Investitionszuwachs lt. Prüfung	467.126,85 €
davon 10 % Investitionszuwachsprämie	46.712,69 €
bisher geltend gemacht	50.651,70 €
ergibt eine Nachforderung in Höhe von	3.939,01 €

Die X-G verrechnete das Netzzutrittsentgelt an die Bw. wie folgt:

"Aufgrund Ihres Auftrages verrechnen wir Ihnen laut Angebot für: Netzzutrittsentgelt 39.990,00 € zuzüglich 7.998,00 € Umsatzsteuer. Gesamtsumme: 47.988,00 €" (siehe Kopie der Rechnung vom 15.12.2003; Arbeitsbogen der Betriebsprüfung).

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, erließ im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens einen neuen Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie gem.

§ 108e EStG 1988 und setzte die Investitionszuwachsprämie 2003 mit 46.712,69 € (anstatt bisher 50.651,70 €) fest. Als Begründung führte das Finanzamt an:

"Die Festsetzung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 24. November 2004 zu entnehmen ist".

Dagegen erhob die Bw. mit Schreiben vom 21. Dezember 2004 das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

Die Bw. habe im Jahr 2003 die X-G mit der Ausführung eines Netzan schlusses zum Abtransport der elektrischen Energie aus dem Wasserkraftwerk M-Mühle beauftragt (siehe Beilage, Angebot vom 14. Oktober 2003). Die Bw. habe sich dabei verpflichtet, den baulichen

Teil des Netzanschlusses selbst zu fertigen. Seitens der X-G sei der elektrische Teil mit Hoch- und Niederspannungsschalter, die Verlegung von ca. 370 Metern 30 kV Hochspannungserdkabel, der Anschluss, die Kabelaufführung (ohne Grab- und Wiederherstellungsarbeiten), die Projektierung, die Aufsicht, die Vermessung, die Verfahrensabwicklung und der Transformator 30/0,4 kV 400 kVA, ausgeführt worden. Bei den gegenständlichen Arbeiten handle es sich also um körperliche Investitionen, die zum Betrieb eines Wasserkraftwerkes notwendig seien. Die Kosten hätten sich auf die konkrete Investition bezogen und stellten nicht eine pauschalierte Gebühr dar, die als eine Art Belieferungsrecht anzusehen wäre. Dafür spreche auch, dass es der Bw. unbenommen gewesen sei, auch ein anderes dafür konzessioniertes Unternehmen mit der Durchführung des Anschlusses zu beauftragen. In diesem Falle wäre von vornherein ersichtlich gewesen, dass die Investitionen von körperlicher und nicht unkörperlicher Natur seien. Aus der Niederschrift (Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung), sei nicht ersichtlich, worin beim Netzzutrittsentgelt ein erworbenes Recht zu erblicken sei. Ein Belieferungsrecht liege jedenfalls nicht vor, da die Energie nicht an die X-G, sondern an die Z-Gruppe (A-P, in der Folge kurz: A-P.), geliefert werde.

Schließlich stellte die Bw. einen Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Gesamtsenat.

Die Prüferin führte in einer Stellungnahme zur Berufung mit Schreiben vom 21. Jänner 2005 Folgendes aus:

"Meine Entscheidung stützt sich auf den Buchungsbeleg (siehe Arbeitsbogen, Seite 16). In dieser Rechnung heißt es: 'Aufgrund Ihres Auftrages Nr. 10672 verrechnen wir Ihnen für: Netzzutrittsentgelt 39.990,00 €.'

Im Angebot vom 14.10.2003 werden die Kosten für die Errichtung der Trafostation unter dem Punkt "Netzzutrittsentgelt" aufgezählt in Höhe von 55.762,35 €. Von diesen Kosten beträgt der Kundenanteil 39.990,00 €."

Weiters führte die Prüferin aus, es gäbe lt. Aussage der Bw. keine Pauschalgebühren, um das Einspeiserecht zu erwerben, es komme auf die Höhe des Aufwandes an, der getätigt werden musste, damit der E-Werks-Betreiber die Energie liefern könne, was ja auch sein Ziel sein müsse. Weiters habe die Bw. mitgeteilt, dass der elektrische Teil der Trafostation von der X-G gewartet werde. Der bauliche Teil werde von der Bw. gewartet. Zivilrechtlicher Eigentümer sei lt. Herrn W. (in der Folge Hrn. W.) die X-G. Dass ein Belieferungsrecht jedenfalls nicht vorliege, da die Energie nicht an die X-G, sondern an die A-P. geliefert werde, sei der Prüferin ebenso nicht bekannt, wie die Regelung zwischen der X-G und der A-P.

Die Entscheidung, dass es sich lt. Rechnung der X-G (Leistung lautet auf: 'Netzzutrittsentgelt') um ein erworbenes Recht handelt und somit die IZP nicht zustehe, sei von Herrn W. akzeptiert worden, mit dem Zusatz, dass ihm das "Problem" bekannt sei (andere E-Werks-Betreiber hätten bereits Berufung eingereicht).

Die Überlegungen der Prüferin seien auch in die Richtung gegangen, dass ja die X-G ein ungebrauchtes körperliches Wirtschaftsgut hergestellt habe und somit die Möglichkeit hätte, die IZP geltend zu machen, da sie ja lt. Herrn W. zivilrechtliche Eigentümerin der Trafostation sei und nachdem die Leistungsbezeichnung in der Rechnung an die Firma W. KG auf "Netzzutrittsentgelt" laute, gehe ihr auch das wirtschaftliche Eigentum nicht verloren, zumal sie ja nicht die tatsächlichen Kosten weiterverrechnet habe, sondern dem Kunden den Netzzutritt einräume (vgl. Verpächter-Pächter).

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 9. November 2005 wurde die Bw. aufgefordert, zu Folgendem Stellung zu nehmen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

§ 108e Abs. 2 stellt klar, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind.

Im gegenständlichen Fall ist zu klären, ob das an die X-G bezahlte "Netzzutrittsentgelt" iHv. 39.990,00 € zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählt. Seitens der Betriebsprüfung wurde das Netzzutrittsentgelt nicht als Herstellungskosten, sondern als Aufwendung für ein nicht prämienbegünstigtes, immaterielles Wirtschaftsgut qualifiziert.

Einer allgemeinen telefonischen Auskunft der X-G (Hr. G.) vom 8. November 2005 betreffend Handhabung von sog. "Netzzutrittsentgelten" zu Folge, werden derartige Verträge mit privaten Stromlieferanten generell so abgefasst, dass die Kosten für die Herstellung der für die Stromlieferung nötigen Voraussetzungen vom Stromlieferanten ersetzt werden, Eigentümerin der so geschaffenen Wirtschaftsgüter (Trafostation, Kabel etc.) jedoch die X-G bleibt und diese Wirtschaftsgüter von dieser auch in der Bilanz aktiviert werden. Andererseits ist die X-G aber auch verpflichtet, in der Folge anfallende Wartungs- bzw. Reparaturarbeiten auf eigene Kosten durchzuführen.

Dies deckt sich auch mit den Ausführungen der Prüferin (siehe Stellungnahme vom 21. Jänner 2005 in Beilage), wonach Hr. W. bestätigt habe, dass zivilrechtliche Eigentümerin der von der X-G erbrachten Leistungen zur Schaffung der für die Stromlieferung nötigen technischen Voraussetzungen die X-G bleibt. Dies obwohl die Kosten für diese Investitionen von der Fa. W. KG als "Netzzutrittsentgelt" getragen wurden.

*Nach Ansicht des Referenten wurden somit seitens der Berufungswerberin keine körperlichen Wirtschaftsgüter **angeschafft oder hergestellt**. In beiden Fällen wäre ein Eigentumsübergang auf die Berufungswerberin notwendig.*

Sollte kein gegenteiliger Sachverhalt nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie (im Ausmaß von 39.990,00) nicht vorliegen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. stimmte dieser Beurteilung nicht zu.

Auf telefonische Anfrage betreffend Behandlung eines "Netzzutrittsentgelts" teilte ein Vertreter der X-G mit, dass durch die Entrichtung eines Netzzutrittsentgeltes der jeweilige Netzbewerter weder zivilrechtlicher, noch wirtschaftlicher Eigentümer der geschaffenen Netzeinrichtungen (Kabel, Trafo etc.) wird. Der Netzbewerter erlangt durch die Zahlung des Netzzutrittsentgeltes ein dauerndes Nutzungsrecht. Diese neu geschaffenen Netzeinrichtungen werden von der X-G als Anlagevermögen bilanziert. Andererseits ist die X-G in der Folge auch für die Wartung und für Reparaturen auf eigene Kosten zuständig.

Auf weitere telefonische Anfrage bei der Rechtsabteilung der X-G teilte der zuständige Vertreter der X-G mit, dass von der X-G derartige Verträge unter Beachtung der "allgemeinen Bedingungen betreffend die Erlangung der Berechtigung des Netzzutritts" abgeschlossen werden. Diese allgemeinen Bedingungen sind behördlich genehmigt und wurden zuletzt per 9. September 2003 aufgelegt. Deren Übermittlung wurde zugesagt.

Es sei richtig, dass durch die Leistungen bzw. Investitionen der X-G, welche als "Netzzutrittsentgelt" dem jeweiligen Netzzugangsberechtigten in Rechnung gestellt werden, das Stromnetz der X-G um diesen Bereich erweitert wird und diese Wirtschaftsgüter auch entsprechend als Anlagevermögen zu bilanzieren sind. Der Netzzugangsberechtigte erwirbt durch Zahlung des Netzzutrittsentgelts nicht zivilrechtliches Eigentum.

Der Inhalt des Telefonates wurde dem Vertreter der X-G, Rechtsabteilung, mit Mail vom 22.11.2005 mitgeteilt und um Bestätigung des Inhaltes ersucht.

Mit Mail vom 23.11.2005 wurde die Richtigkeit des Inhaltes des Aktenvermerkes bestätigt und ergänzend ausgeführt:

"Die konkreten Eigentumsgrenzen werden im Netzzugangsvertrag definiert. Generell sind auch die AGB zu berücksichtigen. Beigefügt übermittle ich Ihnen die derzeit aktuellen AGB für den Zugang zum Verteilernetz. Gemäß § 29 Z 2 des Elektrizitätswirtschafts- und - organisationsgesetzes (EIWOG) bzw. § 44 Z 2 Oö. Elektrizitätswirtschafts- und - organisationsgesetzes 2001 (Oö. EIWOG 2001) sind Verteilernetzbetreiber verpflichtet Allgemeine Bedingungen zu veröffentlichen und zu diesen Bedingungen mit Endverbrauchern und Erzeugern privatrechtliche Verträge über den Anschluss abzuschließen.

Mir erscheinen insbesondere die Punkte 1.2.1 und 1.2.3 des Anhangs I der AGB als wesentlich.

Ergänzend weise ich noch darauf hin, dass seit 01.10.2005 der Betrieb des Verteilernetzes durch die X-G N-G erfolgt. Am zivilrechtlichen Eigentum der Netzanlagen hat sich nichts geändert. Eigentümer an den Verteilernetzanlagen ist daher weiterhin die X-G."

Mit Schreiben vom 24. November 2005 wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. das Ergebnis der ergänzenden Erhebungen beim Netzbetreiber übermittelt und die Internet Adresse der X-G (betreffend Abfrage der Allgemeinen Geschäftsbedingungen) angegeben.

Im Rahmen einer persönlichen Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter am 14. Dezember 2005 wurden die Erhebungsergebnisse erörtert. Gleichzeitig überreichte dieser die

Beantwortung des Vorhaltes vom 9. November 2005 in schriftlicher Form. Der Netzzugangsvertrag werde nachgereicht.

In der erwähnten Vorhaltsbeantwortung führte die Bw. Folgendes aus:

"Sachverhalt in Kurzform:

Unter Bezugnahme auf die Vorkorrespondenz und den dort angeführten Sachverhalt hat die Firma W. KG als Kleinkraftwerksbetreiber die X-G beauftragt, die technischen Voraussetzungen zur Einspeisung der elektrischen Energie ins Netz herzustellen. Es handelt sich bei den Lieferungen/Leistungen in diesem Zusammenhang unstrittig um materielle Wirtschaftsgüter wie Kabelverlegungen, technische Anschlüsse etc..

Diese Lieferungen/Leistungen wurden seitens des ausführenden Werkvertragnehmers (X-G) der Firma W. KG als "Netzzutrittsentgelt" in Höhe von 39.990,00 € in Rechnung gestellt. Dieser Aufwand stellt ca. zwei Drittel des gesamten technischen Herstellungsaufwandes der X-G dar, da die X-G auch für eigene Leitungszwecke in diesem Zusammenhang Aufwendungen tätigte, welche mit ca. einem Drittel der Gesamtkosten bewertet wurden. Es handelt sich daher um keine Pauschalgebühr, sondern um anteilige Herstellungskosten. Laut telefonischer Auskunft der X-G gegenüber dem UFS werden die Investitionen ins Anlageverzeichnis der X-G übernommen und entsprechend der Nutzungsdauer abgeschrieben. Weiters werden die laufenden Wartungskosten von der X-G getragen und befindet sich der Netzzugang im zivilrechtlichen Eigentum der X-G.

Schlussfolgerungen der Finanzbehörde in Kurzform:

Die Finanzbehörde wertet diese Herstellungskosten auf Grund der Bezeichnung "Netzzutrittsentgelt" als Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Berechtigung zur Einspeisung des erzeugten Stromes und kommt damit zur Ansicht, es handle sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut.

Damit würden diese Herstellungskosten nicht in den Katalog des § 108e EStG 1988 betreffend prämienbegünstigter Investitionen fallen.

Stellungnahme:

Gemäß § 108e Abs. 1 wird als Voraussetzung für prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter gefordert, dass "... die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden".

Im zweiten Absatz dieser Bestimmung wird festgehalten welche Wirtschaftsgüter prämienbegünstigt sind, nämlich grundsätzlich ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Im Zuge des Subsumtionsprozesses ist strittig, ob es sich um ein körperliches Wirtschaftsgut handelt oder nicht.

Grundsätzlich ist in einem ersten Schritt zu hinterfragen, ob es seitens der X-G zulässig ist, eindeutige Sachinvestitionen und somit körperliche Wirtschaftsgüter via Rechnungslegung in ein Recht umzudeuten. Durch den betragsmäßigen Zusammenhang zwischen den Sachinvestitionen und der Weiterverrechnungshöhe an die Firma W. KG stellt sich für den Rechtsanwender die Frage, ob hier der wahre wirtschaftliche Gehalt unrichtig dargestellt wird. Die Erfahrung des täglichen Lebens zeigt eher keinerlei realen Zusammenhang zwischen zu erwerbenden Rechten wie sich am besten am Beispiel von Software zeigen lässt – die Produktionskosten für die einzelne CD sind vernachlässigbar.

Das zivilrechtliche Eigentum ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht unmittelbar gefordert. Man denke hier an Investitionen, die zum Beispiel mit dem Grund und Boden fest verbunden sind und damit grundsätzlich ins zivilrechtliche Eigentum des Grundeigentümers übergehen, der aber von der Person des Investierenden völlig verschieden sein kann. Darüber hinaus gibt es auch im Bereich des Leasinggeschäftes aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter mit den unterschiedlichsten Vereinbarungen betreffend Instandhaltung etc. und der Divergenz zwischen zivilrechtlichem Eigentümer und Nutzer.

Im vorliegenden Fall ist Nutznießer dieser Investitionen ausschließlich die Firma W. KG. Allein

ein Recht, den erzeugten Strom in die Netzleitung der X-G einzuspeisen, wäre ohne die Sachinvestitionen inhaltsleer.

Aus unserer Sicht ist daher für die Beurteilung der abgabenrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit diesen strittigen Investitionen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (siehe § 22 (1) BAO). Mit anderen Worten gesprochen ist die Bezeichnung der weiterverrechneten Herstellungskosten als "Netzzutrittsentgelt" ohne Bedeutung, weil dadurch der wahre wirtschaftliche Gehalt unrichtig wiedergegeben wird.

Ergänzend ist zu hinterfragen, wen der Gesetzgeber bei Einführung dieser steuerlichen Bestimmung (§ 108e EStG 1988) eigentlich begünstigen wollte. Ein konkreter Bezug auf den zivilrechtlichen Eigentümer ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Ebenso wenig findet sich ein Hinweis darauf im einschlägigen Kommentar (Doralt EStG⁷, zu § 108e EStG 1988). Sehr wohl ist allerdings indirekt ein Hinweis in RZ 8219 der Einkommensteuerrichtlinien 2000. Darin wird die Prämienbegünstigung für den Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer ausgesprochen.

In Betrachtung der Gesamtsystematik steuerlicher Begünstigungen ist dem Gesetzgeber zu unterstellen, dass die Begünstigung jenem Steuerpflichtigen zukommen soll, der den Aufwand einerseits initiiert und auch tatsächlich getragen hat. Meines Erachtens kommt es auf Aufwandstragung der laufenden Wartung im engen Wortsinn der Bestimmung nicht an. Darüber hinaus ist im konkreten Fall nicht bekannt, welche laufenden Aufwendungen dies bei einem Leitungsanschluss sind bzw. sein könnten. Weiters ist nicht bekannt, ob diese fiktiven laufenden Aufwendungen nicht ohnehin pauschaliert im Rahmen der laufenden Einspeistarifgestaltung berücksichtigt sind oder mit anderen Worten gesprochen, die Firma W. KG die laufenden Wartungskosten durch vorweg kalkulierte geringere Einspeistarife wie sämtlich anderen Kleinkraftwerksbetreiber pauschaliert bezahlt. Auch wäre noch zu erheben in welcher betragsmäßiger Relation die laufenden Wartungskosten zu den Anschaffungskosten stehen.

Zusammenfassung:

Der Gesetzgeber wollte jene Steuerpflichtige begünstigen, die eine Initiative setzen und letztlich auch mit Aufwendungen belastet sind. Dies ist hier unzweifelhaft die Firma W. KG. Einer Umdeutung des realen Sachverhaltes durch den Lieferanten, der gleichzeitig eine monopolistische Stellung im Bereich der technischen Infrastruktur innehat, ist mittels den für derartige Fälle vorgesehenen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§ 21 BAO) entgegenzutreten.

Unterstützung wird hierbei sogar durch die AGB der X-G selbst geliefert, indem im Anhang I unter Punkt 1.1.1. das Netzzutrittsentgelt definiert wird (siehe Beilage) und die theoretische Möglichkeit gegeben wird, die Anschlussanlage von einem Befugten im Auftrag und auf Rechnung des Netzbenutzers herstellen zu lassen.

ME ist daher ein Antrag auf Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie für die Firma W. KG unter Berücksichtigung der vorgenannten Ausführungen im Sinne des Gesetzgebers als berechtigt zu werten."

Den "Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der X-G" ist u.a. zu entnehmen:

A) Allgemeiner Teil

1. Gegenstand

2. Der Netzzugang (Anschluss sowie Einspeisung und Entnahme) beinhaltet insbesondere

- a) den Anschluss der Anlage des Netzbenutzers an das Netz (Netzzutritt) und die vollständige Bezahlung des Netzzutrittsentgeltes und des Netzbereitstellungsentgeltes;
- b) die Einspeisung elektrischer Energie in das Netz des Netzbetreibers;
- c) die Entnahme elektrischer Energie aus dem Netz des Netzbetreibers;

IV. Anschlussanlage

3. Der Netzbenutzer hat die angemessenen Aufwendungen des Netzbetreibers, die mit der erstmaligen Herstellung des Anschlusses an das Netz unmittelbar verbunden sind, abzugelten. Dieses Netzzutrittsentgelt bemisst sich nach den angemessenen, tatsächlich getätigten Aufwendungen des Netzbetreibers.

V. Grundinanspruchnahme

5. Der Netzbenutzer verpflichtet sich, an den im Eigentum des Netzbetreibers stehenden Anlagen auf seinem(n) Grundstück(en) kein Eigentumsrecht geltend zu machen, sie nach Wahl des Netzbetreibers nach Auflösung des Netzzugangsvertrages noch zehn Jahre zu belassen oder ihre Entfernung zu gestatten und diese Verpflichtungen auf seinen Nachfolger im Eigentum der (des) betroffenen Grundstücke(s) zu übertragen.

Den "allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der X-G", Anhang I, "übrige Bestimmungen für die Kundenanlage, Netzzutritts- und Netzbereitstellung" ist u.a. zu entnehmen:

1. Netzzutritt

1.1 Netzzutrittsentgelt

1.1.1 Mit dem Netzzutrittsentgelt begleicht der Netzbenutzer alle Aufwendungen des Netzbetreibers, die mit der erstmaligen Herstellung eines Anschlusses an ein Netz oder der Abänderung eines Anschlusses, in Folge Erhöhung der Anschlussleistung unmittelbar verbunden sind. Das Netzzutrittsentgelt entfällt insoweit, als die Anschlussanlage oder deren Abänderung im Einverständnis mit dem Netzbetreiber von einem hiezu Befugten im Auftrag und auf Rechnung des Netzbenutzers hergestellt wird.

1.1.2 Die Höhe des Netzzutrittsentgeltes umfasst die Herstellungskosten der neuen Anschlussanlage oder die Änderung der Anschlussanlage zuzüglich des Betrages in Höhe des auf den jeweiligen Netzbenutzer entfallenden Anteiles einer bereits getätigten Vorfinanzierung (seitens des Netzbetreibers oder eines Netzbenutzers). Zu den Herstellungskosten zählen auch jene für die Verbindung der Anschlussanlage mit dem Netz des Netzbetreibers am Anschlusspunkt.

1.2 Anschlussanlage

1.2.1 Die Anschlussanlage (Netzanschluss) ist die physische Verbindung der Anlage eines Netzbenutzers mit dem Netzsystem. Sie beginnt am vertraglich vereinbarten Anschluss (Anschlussstelle im Verteilernetz) und endet an der vertraglich vereinbarten Übergabestelle (Eigentumsgrenze).

Anschlussanlagen gehören, soweit nichts anderes vereinbart, zum Verteilernetz des Netzbetreibers.

1.2.3 Die Anschlussanlage wird durch den Netzbetreiber gem. Punkt 1.1.1. hergestellt und instand gehalten. Ausgenommen sind jene Anlagenteile, die aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung im Eigentum des Netzbenutzers verbleiben. Die Anschlussanlage die im Eigentum des Netzbetreibers steht, muss vor Beschädigungen geschützt und zugänglich sein. Der Netzbenutzer darf keinerlei Einwirkungen auf diese Anschlussanlage vornehmen oder vornehmen lassen.

Mit Eingabe vom 2. Jänner 2006 reichte der Vertreter der Bw. den Netzzugangsvertrag vom 23. April 2003 nach. Daraus ist u.a. Folgendes ersichtlich:

1. Vertragsinhalt

1.1 Gegenstand dieses Vertrages ist die Nutzung des Netzes der X-G für die o.a. Anlage des Netzbenutzers zu den allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der X-G

und den technischen Bedingungen und Betriebsanweisung für den Parallelbetrieb von Stromerzeugungsanlagen mit dem Versorgungsnetz der X-G.

3. Eigentumsverhältnisse

3.1. Eigentumsgrenze (Übergabestelle):

Als Übergabestelle (Eigentumsgrenze) zwischen der Ökostromerzeugungsanlage und dem Netz der X-G gelten die Kabelschuhe der X-G eigenen Niederspannungsleitung am kundeneigenen Eingangstrenner.

3.2. Eigentum des Netzbenutzers:

Die Ökostromerzeugungsanlage samt Primär- und Sekundäreinrichtungen bis zur vereinbarten Übergabestelle stehen im Eigentum des Netzbenutzers.

3.3. Eigentum der X-G:

Im Eigentum der X-G befinden sich die elektrischen Einrichtungen ab der vereinbarten Übergabestelle und die von der X-G bereitgestellte, im Punkt 4.2. angeführten Messeinrichtungen für die Verrechnung.

3.4. Jeder Vertragspartner unterhält auf seine Kosten alle in seinem Eigentum stehenden elektrischen Einrichtungen.

3.5. Die betrieblichen Belange werden in einem eigenen Betriebsführungsvertrag geregelt. Diese bildet samt den darin enthaltenen technischen Bedingungen und Betriebsanweisung für den Parallelbetrieb von Stromerzeugungsanlagen mit dem Versorgungsnetz der X-G in der jeweils gültigen Fassung einen integrierenden Bestandteil dieses Netzzugangsvertrages.

10. Vertragsdauer

10.1. Dieser Vertrag gilt ab 1.1.2003 und wird auf unbefristete Zeit abgeschlossen. Er ersetzt in diesem Zeitpunkt alle diesbezüglichen, bis dahin bestehenden Regelungen.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2006 wurde die X-G schriftlich ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

"Wie bereits besprochen, betreibt der Bw. ein Kleinkraftwerk und hat dieser der X-G die Kosten der Herstellung der Anschlussanlage iHv. 39.990,00 € in Form eines "Netzzutrittsentgelts" abgegolten.

Lt. Punkt 10. des Netzzugangsvertrages gilt dieser ab 1.1.2003 und wurde auf unbefristete Zeit abgeschlossen.

Nach Punkt 3.1. "Eigentumsgrenze (Übergabestelle)" gelten als Übergabestelle (Eigentumsgrenze) zwischen der Ökostromerzeugungsanlage und dem Netz der X-G die Kabelschuhe der X-G eigenen Niederspannungsleitung am kundeneigenen Eingangstrenner.

Nach Punkt 1.2.3 des Anhanges I.) der Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der X-G (kurz: AGB Verteilernetz) wird die Anschlussanlage (siehe Punkt 1.2 der AGB Verteilernetz) durch den Netzbetreiber hergestellt **und instandgehalten**.

Nach Punkt 3.3. des Netzzugangsvertrages "Eigentum der X-G" befindet sich die Anschlussanlage im Eigentum der X-G.

Im Zusammenhang mit der Beurteilung der Frage, ob sich die Anschlussanlage - ungeachtet des der X-G zustehenden zivilrechtlichen Eigentums - nicht doch im wirtschaftlichen Eigentum des Bw. als Kleinkraftwerksbetreiber befindet, stellen sich für diesen folgende Fragen:

a) Welche laufenden Aufwendungen hat die X-G im Zusammenhang mit der Instandhaltung der Anschlussanlage zu tragen?

b) Sind diese laufenden Aufwendungen nicht ohnehin pauschaliert im Rahmen der laufenden Einspeistarifgestaltung berücksichtigt bzw. werden diese laufenden Wartungskosten durch vorweg kalkulierte geringere Einspeistarife pauschaliert bezahlt?

c) In welcher betragsmäßigen Relation stehen die erwähnten laufenden Wartungskosten zu den Anschaffungskosten (iHv. 39.990,00 €)?

d) Der Netzzugangsvertrag wurde zwar auf unbefristete Zeit abgeschlossen; nach den AGB, Punkt XXVI., kann der Netzbenutzer bei dauerhafter Stilllegung seiner Anlagen den Vertrag jedoch unter Einhaltung einer Frist von einem Monat kündigen. Der X-G scheint dieses Recht nicht zuzustehen.

Durch die dem Kleinkraftwerksbetreiber in Punkt 10. des Netzzugangsvertrages eingeräumte **unbefristete** Möglichkeit der Nutzung der Anschlussanlage in Verbindung mit der Verpflichtung der Instandhaltung durch den Netzbetreiber, scheint der Kleinkraftwerksbetreiber ein nicht abnutzbares Nutzungsrecht an der Anschlussanlage erlangt zu haben. Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

e) Welcher Vertragspartner trägt das "Risiko des zufälligen Unterganges" der Anschlussanlage? Wurde für diesen Fall ein Versicherungsvertrag abgeschlossen? Wenn ja, von wem?

f) Abschließend wird gebeten, den Begriff "Eigentumsgrenze" näher zu erläutern."

Mit Schreiben vom 16. März 2006 wurden die erwähnten Fragen wie folgt beantwortet:

a) Welche laufenden Aufwendungen hat die X-G im Zusammenhang mit der Instandhaltung der Anschlussanlage zu tragen?

Betriebführung, laufende Kontrolle, Instandhaltung, Schaltungs- und Wartungsarbeiten

b) Sind diese laufenden Aufwendungen nicht ohnehin pauschaliert im Rahmen der laufenden Einspeistarifgestaltung berücksichtigt bzw. werden diese laufenden Wartungskosten durch vorweg kalkulierte geringere Einspeistarife pauschaliert bezahlt?

Nein, der Netzbetreiber bezahlt und bekommt von Einspeisern (Erzeugern) für die „eingespeiste Energie“ kein Entgelt. Einspeiser haben nur für die Errichtung der Anschlussanlage gem. § 2 SNT-VO das einmalige Netzzutrittsentgelt zu bezahlen (ehemals Baukostenzuschuss).

BKZ, die an EVU für den Anschluss an die Energieversorgung (elektrischer Strom, Ferngas, Fernwärme usw.) geleistet werden, sind zu aktivieren und auf den Nutzungszeitraum verteilt abzusetzen. Für die Bestimmung der Nutzungsdauer ergeben sich Anhaltspunkte aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der mit den BKZ errichteten Anlagen sowie aus der voraussichtlichen Geltungsdauer der zw. dem Energieabnehmer und dem Energieversorgungsunternehmen abgeschlossenen Vereinbarungen. (vgl. EStR Rz 3125).

In wirtschaftlicher Hinsicht steht die Zahlung des Kleinkraftwerksbetreibers im Zusammenhang mit den Systemnutzungstarifen - und damit im Zusammenhang mit der Tarifgestaltung der zukünftigen Netznutzungstarife. Das Netzzutrittsentgelt stellt somit einen Ertragszuschuss dar, der die künftigen Netznutzungstarife mindert (Preisgestaltung eines Dauerschuldverhältnisses, keine Abgeltung einer Herstellungsleistung).

Diese Vorgangsweise ist im Hinblick auf die EStR Rz 1032 unbestritten, weshalb die X-G diese Entgelte passiviert und über 20 (= voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) Jahre verteilt auflöst.

Die E-Control (Regulator) sorgt dafür, dass künftige Netznutzungsentgelte um die aufgelösten Beträge vermindert werden.

c) In welcher betragsmäßigen Relation stehen die erwähnten laufenden Wartungskosten zu den Anschaffungskosten (iHv. 39.990,00 €)?

Die Aufwendungen für einzelne Netzteile (z.B. Trafostation) umfassen die Erhaltung eines "ordnungsgemäßen Zustandes gemäß der Betriebsvorschrift EN50110. Dazu gehören die visuelle Kontrolle, Reinigung, Erdungsmessung, Wartungsarbeiten, Schalterrevisionen,

Austausch und Schmierung von Kleinteilen (Federn, etc.) und Erhaltungsarbeiten am Gebäude (Fassade, ggf. Dachkonstruktion, Gras mähen im Sommer, etc.).

Diese Kosten sind zusätzlich stark von eventuell auftretenden Störungen (Blitzschlag, Überspannungen, etc.) die gegebenenfalls zur Zerstörung von Anlagen oder Anlagenteilen führen können, abhängig.

d) *Der Netzzugangsvertrag wurde zwar auf unbefristete Zeit abgeschlossen; nach den AGB, Punkt XXVI., kann der Netzbetreiber bei dauerhafter Stilllegung seiner Anlagen den Vertrag jedoch unter Einhaltung einer Frist von einem Monat kündigen. Der X-G scheint dieses Recht nicht zuzustehen.*

*Durch die dem Kleinkraftwerksbetreiber in Punkt 10. des Netzzugangsvertrages eingeräumte **unbefristete** Möglichkeit der Nutzung der Anschlussanlage in Verbindung mit der Verpflichtung der Instandhaltung durch den Netzbetreiber, scheint der Kleinkraftwerksbetreiber ein nicht abnutzbares Nutzungsrecht an der Anschlussanlage erlangt zu haben. Nehmen Sie bitte dazu Stellung!*

Mit der Liberalisierung des Strommarktes wurden Angebot und Nachfrage von Elektrizität wettbewerbsorientiert gestaltet, während der Netzbetrieb zwangsläufig monopolistisch gestaltet bleibt (Th. Rabl/V.Thurnher, Energielieferverträge, Seite 20). In Österreich hat man sich für das System des geregelten Netzzugangs entschieden. Das bedeutet, dass den Netzzugangsberechtigten zu festgelegten Allgemeinen Bedingungen und Systemnutzungstarifen Netzzugang gewährt werden muss. Netzbetreiber sind zum Abschluss von Netzzugangsverträgen verpflichtet, unterliegen also einem Kontrahierungszwang.

Trotzdem hat aber auch die X-G gem. Punkt XXV. Abs. 8 der AGB ein Kündigungsrecht. In diesem Zusammenhang ist auch noch Punkt V. Abs. 5 der AGB zu beachten, woraus sich ergibt, dass der Netzbetreiber ausdrücklich kein Eigentumsrecht an den im Eigentum des Netzbetreibers stehenden Anlagen geltend machen wird. Auch vorher darf der Netzbetreiber keinerlei Einwirkungen auf diese Anschlussanlage vornehmen oder vornehmen lassen (vgl. Anhang I.) 1.2.3 AGB).

Netznutzung bedeutet iSd Energierechts, dass elektrische Energie aus einem Netzsystem entnommen oder eingespeist wird. Ein gesondertes Recht eines Netzbetreibers an bestimmten Anlagenteilen des Netzbetreibers besteht jedoch nicht. Insbesondere gehören Anschlussanlagen, soweit nicht anders vereinbart, zum Verteilernetz des Netzbetreibers. Hier wird auch auf die Beantwortung unter b) verwiesen.

e) *Welcher Vertragspartner trägt das "Risiko des zufälligen Unterganges" der Anschlussanlage? Wurde für diesen Fall ein Versicherungsvertrag abgeschlossen? Wenn ja, von wem?*

Da die Anschlussanlage zum Verteilernetz des Netzbetreibers gehört, trägt das Risiko des zufälligen Untergangs der Netzbetreiber (Versicherung obliegt dem Risiko des Netzbetreibers, Ersatzlagerhaltung etc.)

f) *Abschließend wird gebeten, den Begriff "Eigentumsgrenze" näher zu erläutern.*

Ab der Eigentumsgrenze stehen die elektrischen Anlagen (Kabel usw.) im Eigentum und in der Instandhaltungspflicht des Netzbetreibers (Risiko, Zufall, Gefahr, ...). Die Abgrenzung wird auch in Anhang I.) 1.4.3. verdeutlicht.

Mit Schreiben vom 17. März 2006 wurden den Parteien des Berufungsverfahrens die dem steuerlichen Vertreter der Bw. bereits mit Mail gesendeten Ergebnisse der bisher durchgeführten Erhebungen (Mail an den steuerlichen Vertreter vom 24.11.2005, Fragen an die X-G sowie Vorhaltsbeantwortung vom 16.3.2006) zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

In einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter vom 28. März 2006 wies dieser insbesondere auf den in der Anfragebeantwortung der X-G beschriebenen Zusammenhang zwischen dem Netzzutrittsentgelt und der Tarifgestaltung der künftigen Netznutzungstarife hin.

Dazu findet sich in Punkt 5. des Netzzugangsvertrages folgende Regelung:

Der Netzbenutzer bezahlt für die Nutzung der Energie transportierenden Netze das Netznutzungs- bzw. Systemnutzungsentgelt. Die Netznutzungs- und Netzverlusttarife werden gemäß der "Verordnung der Elektrizitäts-Control Kommission, mit der die Tarife für die Systemnutzung bestimmt werden", verrechnet.

Laut Anfragebeantwortung der X-G vom 16. März 2006 werden die von ihr geschaffenen Netzeinrichtungen (Anschlussanlage) von dieser als Anlagevermögen bilanziert (betrifft sowohl den Kundenanteil als auch den von der X-G zu tragenden Teil; siehe "modifiziertes Angebot vom 14.10.2003:

Netzzutrittsentgelt gesamt:	Kundenanteil:	Anteil X-G	Prozentsatzverhältnis
55.762,35 S	39.990,00 S	15.772,35 S	72% zu 28%

Das Netzzutrittsentgelt (*Anmerkung: Kundenanteil!*) stellt danach einen Ertragszuschuss dar, der die künftigen Netznutzungstarife mindert. (Dem liegt die Preisgestaltung eines Dauerschuldverhältnisses und nicht die Abgeltung einer Herstellungsleistung zu Grunde). Die X-G behandelt diesen Betrag nicht sofort gewinnerhöhend, sondern passiviert diese Entgelte und löst sie über 20 Jahre verteilt auf (unter Hinweis auf Rz 1032 EStR).

In der am 30. März 2006 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor:

Die AGB, Anhang I, Punkt 1.1.1 bestimmen, dass der Netzbenutzer mit dem Netzzutrittsentgelt alle Aufwendungen des Netzbetreibers begleicht. Andererseits wird in der Anfragebeantwortung der X-G vom 16. März 2006 das Netzzutrittsentgelt als Ertragszuschuss bezeichnet, der die künftigen Netznutzungstarife mindert. Diese unterschiedliche Darstellung ist widersprüchlich.

Außerdem würde das von der Bw. an die X-G bezahlte Netzzutrittsentgelt die Anschaffungskosten der X-G mindern, was zur Folge hätte, dass von einer wirtschaftlich sinnvollen Investition keiner der Vertragspartner die Investitionsprämie geltend machen

könnte. Dies würde eine Gesetzeslücke darstellen, die der Gesetzgeber so nicht gewollt haben könne.

Zu den von der X-AG zu tragenden Wartungskosten gab der Geschäftsführer der Bw. bekannt:

"Diese Wartungskosten tragen wir alle, ich mit eingeschlossen, pauschaliert mit, das ist ganz klar. Das Risiko eines Unternehmens für den Netzbetreiber X-G, und das ist ein eigenes Unternehmen, nicht der Händler, sondern nur der Netzbetreiber, tragen wir wieder alle mit, d.h. durch unsere Baukosten dürfen diese Kosten nicht erhöht werden. Ich habe aber auch diesem besonderen Fall das Recht der jederzeitigen Kündigung. D.h. ich löse, wenn ich es will, diese Anlage wieder auf, die die X-G für mich hergestellt hat. Dieser Sonderfall, dass die dort dieses kleine Netz mit betreiben, ist ja mir als Unternehmer zuzuschreiben, dass ich es verstanden habe die X-G soweit einzubinden, dass ich nicht alle Kosten zu übernehmen habe, dass sie auch einen Teil der Kosten übernehmen. Ich glaube, dass ist ein wesentlicher Punkt. Wenn ich morgen mein Wasserkraftwerk, das mir bewilligt wurde, auflasse, dann ist die gesamte Anlage aufzulassen. Denn diese Anlage ist unwiderruflich mit meinem Gebäude verbunden d.h. die Gebäudeerhaltung übernehme ich. Ich habe die Türen und alles dort hergestellt. Wenn ich meine Wasserkraftanlage auflasse, bekomme ich eine letztmalige Vorschreibung, nämlich die letztmalige Vorkehrung und diese wird heißen: Abtragen. Auch das Kabel, das über öffentliches Gut verläuft, muss weg. Wozu auch noch, wenn es andere Möglichkeiten gibt. Ich habe dieses Recht, den mir eingeräumten Netzzutritt, der auch eine Pflicht ist, auch jederzeit zu kündigen. So ist es nicht, dass die anderen machen können, was sie wollen, und ich nicht. Ich werde es nicht tun, weil ich meine wirtschaftliche Anlage betreiben möchte, aber ich glaube es ist klar, dass hier eine Investition getätigt worden ist. Ob man diese so oder so bezeichnet, soll sich der Gesetzgeber überlegen. Für einen Investor ist es klar, dass diese Baukosten tatsächliche materielle Kosten sind. Auf diesem Standpunkt beharre ich. Der Hintergrund wurde bereits erläutert."

Der steuerliche Vertreter erläuterte zusammenfassend:

Auch wenn die X-AG die Anschlussanlage gebaut hat; initiiert, beauftragt und bezahlt hat die Kosten die Bw.

Nach der Definition handle es sich beim erstmalig zu leistenden Netzzutrittsentgelt um die Abgeltung der Aufwendungen der erstmaligen Herstellung. Es sollte nicht plötzlich über einen Eragszuschuss gesprochen werden, als wäre es eine Art Anzahlung, damit man überhaupt hineinliefern darf. Denn so sei es nicht. Sonst hätte es ja die X-AG in der Hand, die entsprechenden Definitionen, die ja öffentlich zugänglich sind, entsprechend zu ändern. Das heißt, die Aussage der X-AG widerspreche hier ihren eigenen Definitionen. Das sei eindeutig nachvollziehbar. Das heißt, ein Ertragszuschuss im klassischen Sinne liege nicht vor. Sonst wären die in den öffentlich kundgemachten Geschäftsbedingungen festgelegten Definitionen falsch. Damit komme er wieder zu dem Ergebnis, dass es sich beim Netzzutrittsentgelt um Sachkosten handle, die aus seiner Sicht und auch aus der Sicht des Gesetzgebers, demjenigen zugute kommen sollten, - was die Investitionszuwachsprämienförderung betrifft - der sie bezahlt , initiiert und beauftragt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern 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.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigen 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 EStG 1988 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

Der Begriff "Anschaffungskosten" ist im EStG nicht definiert (siehe Doralt, Kommentar zum EStG I, Tz 64 zu § 6).

Gemäß § 203 Abs. 2 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Nach § 2 Z 28 bis 35 des Oö. Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetzes 2001 (Oö. EIWOG 2001), LGBl.Nr. 88/2001 (aufgehoben durch LGBl.Nr. 1/2006) gelten ua. folgende für den Berufungsfall relevante Begriffsbestimmungen:

28. Netzanschluss: physische Verbindung der Anlage eines Kunden oder Erzeugers von elektrischer Energie mit dem Netzsystem;

29. Netzbenutzer: jede natürliche oder juristische Person oder eingetragene Erwerbsgesellschaft, die elektrische Energie in ein Netz einspeist oder entnimmt;

30. Netzbereich: jener Teil eines Netzes, für dessen Benutzung dieselben Preisansätze gelten;

- 31. *Netzbetreiber: Elektrizitätsunternehmen, das ein Übertragungs- oder Verteilernetz mit einer Nennfrequenz von 50 Hz betreibt;*
- 32. *Netzebene: im Wesentlichen durch das Spannungsniveau bestimmter Teilbereich des Netzes;*
- 33. *Netzzugang: Nutzung eines Netzsystems durch Kunden oder Erzeuger;*
- 34. *Netzzugangsberechtigter: Kunde oder Erzeuger;*
- 35. *Netzzugangsvertrag: individuelle Vereinbarung zwischen dem Netzzugangsberechtigten und einem Netzbetreiber, der den Netzanschluss und die Inanspruchnahme des Netzes regelt;*
- 36. *Netzzutritt: erstmalige Herstellung eines Netzanschlusses oder Erhöhung der Anschlussleistung eines bestehenden Netzanschlusses;*

Zu körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehören Grundstücke, Maschinen, Geschäftseinrichtungen udgl.; zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern gehören Lizenzen, Konzessionen, Mietrechte und sonstige Rechte. Maßgeblich ist der objektive Charakter der Investition; daher sind Investitionen des Mieters, die über einen Erhaltungsaufwand hinaus gehen, Aufwendungen auf ein körperliches Wirtschaftsgut und nicht Aufwendungen auf das Mietrecht; Doralt, aaO., Tz 42 zu § 12 mit Hinweis auf VwGH v. 4.2.1976, 1338/75).

Die Bw. hat am 23. April 2003 mit der X-G einen so genannten "Netzzugangsvertrag" abgeschlossen. Gegenstand dieses Vertrages ist die Nutzung des Netzes der X-G.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2003 wurden der Bw. die Kosten der mit der Errichtung des elektrischen Teiles der Trafostation (der bauliche Teil wurde von der Bw. nach den Vorgaben und Richtlinien der X-G gefertigt) iHv. 39.900,00 € (netto) mitgeteilt und in dieser Höhe in der Folge auch als "Netzzutrittsentgelt" verrechnet (siehe Rechnung vom 15. Dezember 2003; Arbeitsbogen BP, Seite 16).

Die Bw. weist in diesem Zusammenhang in der Stellungnahme vom 14. Dezember 2005 darauf hin, dass die X-G "eindeutige Sachinvestitionen und somit körperliche Wirtschaftsgüter" an die Bw. verrechnet hat und vermeint, es sei zu hinterfragen, ob es zulässig sei, diese Sachinvestitionen "via Rechnungslegung in ein Recht umzudeuten". Die in den AGB vorgesehene Möglichkeit, die Anschlussanlage von einem Befugten (anstatt durch die X-G selbst) herstellen zu lassen, unterstütze ihre Ansicht.

Unbestritten ist, dass die X-G den elektrischen Teil der Anschlussanlage im beschriebenen Umfang (Kabelaufführung, Hochspannungskabel mit Verlegung sowie Transformator) errichtet und der Bw. ein so genanntes "Netzzutrittsentgelt" iHv. 39.990,00 € in Rechnung gestellt hat.

Strittig ist die Frage, ob die Bw. durch Bezahlung dieses "Netzzutrittsentgelts" zivilrechtliches bzw. wirtschaftliches Eigentum an der Anschlussanlage erlangt hat.

Dazu ist zunächst auf die im Elektrizitätsrecht geltenden Regelungen hinzuweisen, die die sachenrechtliche Frage, ob die Leitungsanlagen dadurch, dass sie mit einer unbeweglichen Sache in Verbindung gebracht werden, in das Eigentum des Grundstückseigentümers fallen (vgl. § 297 ABGB), ausdrücklich ansprechen.

So lautet § 22 Abs. 1 des Starkstromwegegesetzes (StWG, BGBl. 1968/70):

"Elektrische Leitungsanlagen fallen dadurch, dass sie mit einer unbeweglichen Sache in Verbindung gebracht werden (§ 297 ABGB), nicht in das Eigentum des Grundstückseigentümers."

Wörtlich gleich lautet § 22 des Starkstromwegegrundsatzgesetzes, BGBl. 1968/71.

Damit wird für elektrische Leitungen ausdrücklich der Grundsatz "superficies solo cedit" durchbrochen. Zu dem durchaus nachvollziehbaren Grund für diese Regelung findet sich in den Materialien zum StWG folgende Erklärung:

Es soll vermieden werden, dass elektrische Leitungsanlagen mit ihrer Errichtung in das Eigentum des Grundstückseigentümers fallen, was sowohl für das die Leitung betreibende Unternehmen wie auch z. B. im Hinblick auf Haftungsfragen für den Grundstückseigentümer zu unerwünschten und wirtschaftlich unbefriedigenden Konsequenzen führen würde (EB RV 625 BlgNR 11. GP 13).

Vergleichbare Regelungen enthielten aber auch schon die Vorläufer des § 22 StWG, nämlich § 14 Elektrizitätswegegesetz 1922 (BGBl. 1922/348) sowie § 47 Elektrizitätsgesetz 1929, (BGBl. 1929/250). In diesen beiden zuletzt genannten Bestimmungen hieß es ausdrücklich, dass Starkstromleitungen einschließlich der Schalt- und Umspannleitungen im Zweifel als Zugehör der Stromerzeugungsstätte gelten. Eine ähnliche Regelung enthielt weiters schon das Telegraphenwegegesetz 1929 (BGBl. 1929/ 435) bzw. enthält das Telekommunikationsgesetz 1997 (BGBl. 1997/100).

Neben dem Haftungsaspekt kann die Zuweisung des Leitungseigentums an eine andere Person als den Liegenschaftseigentümer damit begründet werden, dass der Grundeigentümer regelmäßig ohnehin jede Einwirkung auf die Leitungen zu unterlassen hat (sei es aufgrund öffentlich-rechtlicher Bestimmungen oder aufgrund obligatorischer bzw. dinglicher Verpflichtung). Der Grundstückseigentümer muss aus denselben Gründen Arbeiten am Netz durch andere (Reparatur, Austausch der Leitungen im Zuge von Modernisierungsmaßnahmen usw.) dulden. Von der in den §§ 354 und 362 ABGB verankerten "allumfassenden Rechtsmacht eines Eigentümers" bleibt praktisch nichts mehr übrig.

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 95/07/0030 zu Recht erkannt, dass so genannte Zubehöranlagen wie Anlagen zur Zuleitung und Ableitung des Wassers das rechtliche Schicksal der eigentlichen Wasserbenutzungsanlage teilen (Hinweis auf OGH vom 13. April 1983, 1 Ob 40/82, SZ 56/58). Nichts anderes könne für

Abwasserbeseitigungsanlagen gelten. Dies bedeutet, dass Kanalstränge, Pumpwerke etc das rechtliche Schicksal des Hauptbauwerkes teilen. Hauptbauwerk und damit eigentliche Abwasserbeseitigungsanlage war im Fall dieses Erkenntnisses eine Kläranlage; die Kanalstränge und das Pumpwerk stehen, obwohl sie sich teilweise auf Grundstücken, die einem anderen als jenem Eigentümer der Grundstücke auf dem sich die Kläranlage befindet, gehören, dennoch im Eigentum des Besitzers der Kläranlage.

Mit dieser Rechtslage übereinstimmend wurde im konkreten Fall der "Netzzugangsvertrag" vom 23. April 2003 geschlossen. In dessen Punkten 3.2. und 3.3. findet sich die Regelung, dass sich einerseits die Stromerzeugungsanlage samt Primär- und Sekundäreinrichtungen bis zur Eigentumsgrenze im Eigentum der Bw. und andererseits die elektrischen Einrichtungen ab der vereinbarten Übergabestelle (Eigentumsgrenze) und die von der X-G beigestellten Messeinrichtungen für die Verrechnung im Eigentum der X-G befinden.

Somit steht fest, dass die X-G und nicht die Bw. zivilrechtliche Eigentümerin der Anschlussanlage ist.

In diesem Zusammenhang ist auch nicht entscheidend, an wen die Energie letztlich geliefert, sondern wessen Netz für die Durchleitung des erzeugten Stroms verwendet wird.

Die X-G hat in der Anfragebeantwortung bestätigt, dass die Anschlussanlage zu ihrem Verteilernetz gehört und sie auch das Risiko des zufälligen Untergangs trägt. Außerdem seien derartige Baukostenzuschüssen von ihr zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die Bw. wendet weiters ein, der Gesetzgeber wollte bei Einführung der steuerlichen Bestimmung des § 108e EStG jene Steuerpflichtigen begünstigen, die eine Initiative setzen und letztlich auch mit Aufwendungen belastet sind, was für die Bw., als zumindest wirtschaftliche Eigentümerin der Anschlussanlage, zutreffe. Im gegenständlichen Fall sei alleinige Nutznießerin dieser Investitionen die Bw. und das Recht, den erzeugten Strom in die Netzleitung der X-G einzuspeisen, wäre ohne die Sachinvestitionen inhaltsleer.

Dem ist Folgendes entgegen zu halten:

Gemäß § 24 BAO ist bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern in "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" auf das "wirtschaftliche Eigentum" abzustellen. § 24 Abs. 1 lit. d BAO

bringt diesbezüglich zum Ausdruck, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zuzurechnen sind.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen aber dann auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1997, 96/15/0151).

Nach Punkt 1.1. des Netzzugangsvertrages ist Gegenstand dieses Vertrages die Nutzung des Netzes der X-G für die Anlage des Netzbenutzers u.a. zu den "Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der X-G" (idF. kurz "AGB Verteilernetz" genannt).

Nach den "AGB Verteilernetz", Anhang I, Punkt 1.2.1 ist die "Anschlussanlage" die physische Verbindung der Anlage eines Netzbenutzers mit dem Netzsystem. Sie beginnt am vertraglich vereinbarten Anschlusspunkt (Anschlussstelle im Verteilernetz) und endet an der vertraglich vereinbarten Übergabestelle (Eigentumsgrenze). Der Netzbetreiber bestimmt im Rahmen des Anschlusskonzeptes Art, Zahl und Lage der Teile der Anschlussanlage unter Wahrung der berechtigten Interessen des Netzbenutzers.

Anschlussanlagen gehören, soweit nichts anderes vereinbart, zum Verteilernetz des Netzbetreibers.

Nach Punkt 1.2.3 des oa. Anhanges wird die Anschlussanlage durch den Netzbetreiber hergestellt und instandgehalten. Ausgenommen sind jene Anlagenteile, die aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung im Eigentum des Netzbenutzers verbleiben. Die Anschlussanlage, die im Eigentum des Netzbetreibers steht, muss vor Beschädigungen geschützt und zugänglich sein. Der Netzbenutzer darf keinerlei Einwirkungen auf die Anschlussanlage vornehmen oder vornehmen lassen.

Diese Vertragsbestimmungen zeigen klar, dass die Bw. weder zivilrechtliche Eigentümerin, noch in der Lage ist, die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben. Jedwede Einwirkung auf die Anschlussanlage ist ihr auf Grund des Vertrages untersagt, andererseits ist sie verpflichtet, Arbeiten am Netz zu dulden. Somit hat die Bw. auch kein wirtschaftliches Eigentum an der Anschlussanlage begründet.

Anstatt dessen hat die Bw. durch Bezahlung des Netzzutrittsentgelts die Berechtigung erlangt, über die neu errichtete Anschlussanlage Strom in das Netz der X-G zu liefern.

Ähnlich auch Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 57 Abs. 1, Punkt 10., 309):

"Ist dagegen das Zustandekommen eines Strombezugsvertrages davon abhängig, dass der Berechtigte eine besondere Aufwendung erbringen muss, ohne dass ihm hiefür ein vom Normaltarif abweichender begünstigter Strombezugspreis eingeräumt wird (Bau eines Transformatorenhauses durch den Berechtigten, welches in das Eigentum des Verpflichteten übergeht; Baukostenzuschüsse zur Verlegung von Kabelleitungen), so entsteht durch diese Aufwendung kein bewertungsfähiges Strombezugsrecht, wohl aber – soweit die Aufwendung im Rahmen eines gewerblichen Betriebes erfolgt – ein sonstiges bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut (Erhöhung des Betriebsbestehenswertes), das mit dem Teilwert zu bewerten ist (vgl. VwGH vom 2.5.1961, Zl. 591/58)."

Nachdem gemäß § 2 Z 34 des Oö. Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetzes 2001 sowohl der Kunde als auch ein Stromerzeuger als Netzzugangsberechtigter zu behandeln sind, ist auch ein Strombezugsrecht gleich zu behandeln ist wie ein Strombelieferungsrecht. Beide, Kunde und Stromerzeuger sind gemäß § 2 Z 34 leg.cit. "Netzzugangsberechtigte" und haben nach Entrichtung des Netzzutrittsentgelts das Recht, das Netz des Energieversorgungsunternehmens zu benützen.

Daher ist auch das von der Bw. bezahlte Netzzutrittsentgelt als sonstiges bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen.

Unerheblich ist in diesem Zusammenhang auch der Hinweis der Bw., auf die in den AGB Verteilernetz, Anhang I, Punkt 1.1.1 vorgesehene Möglichkeit, die Anschlussanlage von einem Befugten (anstatt durch die X-G selbst) herstellen zu lassen, da sie nach der eindeutigen Vertragslage auch in diesem Fall weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an der Anschlussanlage erwerben hätte können.

Es mag zwar zutreffen, dass die Bw. ein (aktivierungsfähiges) Wirtschaftsgut erworben hat, doch steht fest, dass dieses nicht als "körperliches" Wirtschaftsgut zu qualifizieren ist. Denn wie oben festgehalten, kommt der Bw. an den körperlichen Wirtschaftsgütern "Kabel, Trafo etc." weder zivilrechtliches, noch wirtschaftliches Eigentum zu. Durch Bezahlung des Netzzutrittsentgelts hat die Bw. vielmehr die Berechtigung erlangt, Strom durch die (im Eigentum der X-G stehenden) Anschlussanlage bzw. deren Verteilernetz zu leiten. Somit hat die Bw. nicht ein körperliches Wirtschaftsgut angeschafft, sondern eine Berechtigung erworben.

Für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ist jedoch die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren, **körperlichen** Wirtschaftsguts Voraussetzung. Diese Voraussetzung ist im Berufungsfall aus den angeführten Gründen jedoch nicht erfüllt.

Der Unabhängige Finanzsenat ist als Verwaltungsbehörde an die dargestellte, einfachgesetzliche Rechtslage gebunden, selbst wenn die von der Bw. in der mündlichen

Verhandlung vorgebrachten verfassungsrechtlichen Argumente zutreffen würden. Die Bw. geht davon aus, dass auch die X-G betreffend das von der Bw. bezahlte Netzzutrittsentgelt die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Geltendmachung der IZP insoweit nicht erfüllen könnte, dem Gesetzgeber jedoch nicht unterstellt werden dürfe, eine volkswirtschaftlich sinnvolle Investition von der Investitionszuwachsprämie ausschließen zu wollen. Es liege daher eine Gesetzeslücke vor.

Hierbei spricht die Bw. offenbar das Vorliegen einer "teleologischen" bzw. "unechten" Lücke an.

Bei dieser fordert die – mit Hilfe der Interpretationsregeln ermittelte – ratio legis (bzw. das höhere Rechtsprinzip) iVm dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgenanordnung einer gesetzlichen Norm auf den gesetzlich nicht unmittelbar geregelten Fall. Denn es trifft zwar nicht der Wortlaut des Gesetzes, wohl aber die ihm zugrundeliegende Wertung bzw. Zwecksetzung auf den offenen Fall zu (Bydlinski in Rummel, ABGB, Kommentar³, Rz 2 zu § 7).

Auch dieses Argument vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, da eine Prüfung der steuerlichen Behandlung von Sachverhalten bei der X-G einerseits nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens ist, andererseits es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Grund der eindeutig gesetzlich geregelten Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie in konkreten Fall nicht zulässig ist, die von der Bw. behauptete Gesetzeslücke mittels Analogie zu schließen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. April 2006