

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 09.04.2010, St.Nr. xxxx, betreffend **Körperschaftsteuer 2008**

zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	303.656,11 €	Körperschaftsteuer	75.914,03 €
			Einbehaltene Steuerbeträge	-12.423,88 €
festgesetzte Körperschaftsteuer			<b>63.490,15 €</b>	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Qualifikation des Netzbereitstellungsentgeltes zulässig; im Übrigen ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

1. Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) handelt es sich um eine Genossenschaft, die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt.
2. Im Jahr 2010 wurde seitens der Abgabenbehörde eine **Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008** durchgeführt.

Anlässlich dieser Prüfung wurde unter Tz 3 des Betriebsprüfungsberichtes vom 30. März 2010 unter Verweis auf Punkt 3 der Niederschrift zur **Körperschaftsteuer für das Jahr 2008** zum Titel "**Netzbereitstellungsentgelt, Anschl.Wert**" Folgendes festgestellt:

*Im 2. Halbjahr 2008 sei der Bf von der NB AG ein Netzbereitstellungsentgelt in Höhe von 21.106,35 € verrechnet worden. Die Kosten seien am Konto "Energiebezugsrecht" aktiviert worden. Als Nutzungsdauer sei ein Zeitraum von 10 Jahren angenommen und eine Halbjahres-AfA verbucht worden.*

*Ebenfalls im Jahr 2008 sei von der Nahwärme A e.Gen. ein Anschlusswert in Höhe von 2.900,00 € in Rechnung gestellt worden. Die Kosten seien am Konto "Instandhaltung von Gebäuden" als Sofortaufwand verbucht worden.*

*Das mit der Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes sowie des Entgeltes für den Anschlusswert erworbene Recht unterliege keiner Abnutzung. Daher würden die 2008 verbuchte AfA betreffend Netzbereitstellungsentgelt (1.055,32 €) sowie der geltend gemachte Sofortaufwand betreffend Anschlusswert (2.900,00 €) nicht anerkannt.*

3. Das Finanzamt erließ in der Folge im **wiederaufgenommenen Verfahren** neuerlich einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 (**Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 9. April 2010**) und berücksichtigte unter anderem die dargestellten Feststellungen, indem es der Ansicht der Großbetriebsprüfung folgte.
4. Gegen diesen Bescheid wurde von der Pflichtigen mit Schreiben vom 15. Juli 2010 **Berufung** erhoben, die sowohl gegen die Qualifikation des Netzbereitstellungsentgeltes als Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut (Recht) als auch die Nichtanerkennung des Anschlusswertes/Nahwärme als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe gerichtet war.

Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

### **Netzbereitstellungsentgelt Strom**

*Im Zusammenhang mit der Erweiterung des Betriebes am Standort Adr3, habe die Bf im Geschäftsjahr 2008 die bestehende Siloanlage erweitert sowie ein Biomasseheizwerk*

errichtet. Diese Investitionen hätten einen geschätzten Leistungsmehrbedarf an Strom von ca. 155 kW zur Folge gehabt. Für das daraus resultierende Ausmaß der künftigen Netznutzung habe die NBAG der Genossenschaft unter der Position "Netzbereitstellungsentsgelt Strom" 21.106,35 € (exkl. USt) in Rechnung gestellt. Die Bf habe diese Kosten 2008 als Energiebenutzungsrecht unter Annahme einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aktiviert und eine Halbjahresabschreibung geltend gemacht.

### **Anschlusswert Nahwärme**

Die Bf unterhalte neben einer Reihe anderer Filialen auch in A eine Betriebsstätte. Das dortige Betriebsgebäude sei bis zum Jahr 2008 mittels einer Ölheizung mit Wärme und Warmwasser versorgt worden. 2008 habe man die Wärmeversorgung umgestellt. Die alte und unwirtschaftlich gewordene Ölzentralheizung sei ausgebaut und entsorgt und das Betriebsgebäude an das Nahwärmeverteilernetz der Nahwärme A angeschlossen worden. Für die Herstellung des Anschlusses sowie für die künftig bereitzustellende Wärmeleistung seien unter dem Titel "Anschlusskosten" (exkl. USt) in Rechnung gestellt worden:

- Hausanschluss/Anschlusspauschale: 4.250,00 €
- Anschlusswert/20 kW: 2.900,00 €

Da mit der Umstellung der Gebäudeheizung und der Warmwasseraufbereitung keine Änderung der Wesensart des Gebäudes verbunden gewesen wäre, seien die damit verbundenen Kosten 2008 als Erhaltungsaufwand sofort gewinnmindernd abgesetzt worden.

Unter ausführlicher Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Judikatur legte die steuerliche Vertretung der Bf vor allem dar, dass Erschließungskosten, die der besonderen Nutzung des Grundstückes dienten, (zB Anschlusskosten für Gas, Wasser, Kanal und Strom) nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zu den Herstellungskosten des Gebäudes gehören würden.

Nach Ansicht der Bf fielen die strittigen Aufwendungen unter Sondereinzelkosten der Fertigung und seien somit Pflichtbestandteile der Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes Siloanlage bzw. Heizwerk.

Unter Bezugnahme auf Häusle in SWK 23/23/2008, S 614ff, wies die Bf darauf hin, dass die typische Nutzung eines Gebäudes nach der Verkehrsauffassung jedenfalls auch die Funktionen Kanalisation, Wasser-, Strom- und Gasversorgung (bzw. Versorgung mit anderen Energieträgern) umfasse, denn in der Regel ermöglichen diese Funktionen erst die betriebsgewöhnliche Nutzung eines Gebäudes. Für diese funktionale Zurechnung sei es auch nicht hinderlich, dass einzelne Gebäudeteile wie die Zugangsmöglichkeiten zu öffentlichen Netzen immateriell seien und per se gar nicht abschreibbar wären, denn auch andere Bestandteile hätten in isolierter Betrachtung unterschiedliche Lebensdauern. Das Gebäude sei als Summe aller Bestandteile gemäß der Verkehrsauffassung ein einheitliches Wirtschaftsgut mit einheitlicher Nutzungsdauer.

Somit stelle ein Gebäude ein aus vielen Teilen (mit unterschiedlichen Nutzungsdauern) zusammengesetztes Wirtschaftsgut dar. Erschließungsmaßnahmen berechtigten den Grundstückseigentümer zum Zugang zu öffentlichen Netzen wie Strom, Wasser und

Gas, und diese Anschlüsse an öffentliche Netze stünden unbestritten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Nutzbarkeit bzw. Nutzung des Gebäudes. Daher hätte eine bilanzielle Zurechnung dieser Erschließungsmaßnahmen zum Gebäude analog zu anderen Gebäudeteilen wie zB Dach, Fenster etc. zu erfolgen.

Daraus folge, dass die bei einer erstmaligen Erschließungsmaßnahme getätigten Aufwendungen jedenfalls Herstellungskosten des Gebäudes darstellen, da durch den Anschluss an die Versorgungsnetze das Gebäude erst in einen betriebsbereiten Zustand versetzt werde. Die Abschreibung dieser Aufwendungen erfolge dann im Rahmen der einheitlichen Gebäudeabschreibung und umfasse eben auch das in diesem Zusammenhang geleistete Netzzutrittsentgelt und Netzbereitstellungsentgelt. Komme es zu einer Erweiterung bestehender Anlagen und verursache dies infolge stärkerer Nutzung zB des Stromversorgungsnetzes weitere Kosten, gehörten diese zu den nachträglichen Herstellungskosten.

Lägen hingegen Aufwendungen für den Anschluss an ein Energieversorgungsnetz vor, mittels derer eine bestehende Anlage zur Energieversorgung ersetzt werde, handle es sich dabei um sofort abschreibbaren Erhaltungsaufwand, zumal eine funktionale Erweiterung des Gebäudes vorliege.

**Zusammenfassend wurde festgestellt, dass mit den dargelegten in Rechtsprechung und Schrifttum entwickelten Kriterien mit der Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes an ein EVU kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut erworben worden sei. Die Aufwendungen unter dem Titel "Netzbereitstellungsentgelt" würden Herstellungskosten jener Baulichkeiten darstellen, deren Errichtung ursächlich für den Anfall dieser Kosten gewesen sei. Bezuglich des "Anschlusswertes"/Nahwärme komme man zum Schluss, dass die Trennung der Anschlusskosten in Hausanschlusspauschale (damit fließe die Leitungslänge bis zur Übergabestelle in der Berechnung der Anschlusskosten ein) und Anschlussleistung (damit fließe die zu bereitstellende Wärmeleistung in der Berechnung der Anschlusskosten ein) lediglich von abrechnungstechnischer Bedeutung sei. Beide Positionen zusammen ergäben Anschlusskosten lt. beiliegendem Wärmelieferungsübereinkommen.**

*Eine Differenzierung in ein nicht abnutzbares Recht (Anschlussleistung) und in sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand (Hausanschlusspauschale), wie von der BP vorgenommen, sei nicht zutreffend. Es liege eine einheitliche Leistung "Herstellung des Hausanschlusses" vor, deren Kosten als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren seien.*

*Aber selbst bei einer differenzierten Betrachtung käme man bei analoger Anwendung der zum Netzbereitstellungsentgelt dargelegten Grundsätze im Ergebnis ebenfalls zu einer Zurechnung dieser Aufwendungen zum Gebäude, mit dem Unterschied, dass keine Aktivierung vorzunehmen sei, sondern Erhaltungsaufwand vorliege, da die ursprüngliche Heizungsanlage durch den Anschluss an das Nahwärmeversorgungsnetz ersetzt worden sei.*

*Es werde daher beantragt, das Netzbereitstellungsentgelt iHv 21.106,35 € als Teil der Herstellungskosten der Siloanlage (404.641,15 €) und des Heizwerkes (3.038.197,27 €)*

sowie den Anschlusswert Nahwärme iHv 2.900,00 € als Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen.

Der Berufungsschrift wurde eine **Kopie des Wärmelieferungsübereinkommens zwischen der "Nahwärme A eGen" (WVU) und der "AB" (Kunde bzw. Abnehmer)** vom April 2008 beigelegt.

Daraus geht – soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren von Relevanz – Folgendes hervor:

*... Das WVU verpflichtet sich, während der Dauer dieses Vertrages im Ganzjahresbetrieb, beginnend mit Herbst 2008 das Objekt Filiale D des Kunden nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertrages mit Wärme zu versorgen (Punkt 2.1.).*

*... Das Objekt des Kunden wird mit einer Anschlussanlage an das Fernwärmennetz angeschlossen und ausschließlich durch das WVU hergestellt (Punkt 3.1.). ...*

*Der Wärmepreis besteht aus Grundgebühr, Arbeitspreis und Messpreis. Für die bereitgestellte Wärmeleistung sind auch dann die Grundgebühr und der Messpreis zu bezahlen, wenn keine oder nur eine geringere Leistung beansprucht wurde (Punkt 5.1.).*

Aus Punkt 5.3. ergibt sich eine Übersicht über die "**Anschlusskosten, die an das WVU zu zahlen sind**":

Hausanschlusspauschale bis 15m Leitung	€ 4.250,00
€ 145,00 pro kW Anschlussleistung + 20 kW Anschlussleistung	€ 2.900,00
	Netto
	€ 7.150,00
	+ 20% USt
	€ 1.430,00
	Brutto
	€ 8.580,00

50% der Bruttoanschlusskosten sind bei Errichtung des Hausanschlusses zu zahlen, der Rest bei Inbetriebnahme (Heizungsbeginn).

Die Abrechnung des Fernwärmeverbrauches des Kunden wird derzeit einmal jährlich nach erfolgter Ablesung der Messeinrichtung vorgenommen, wobei sich der Verbrauchszeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni des Folgejahres erstreckt (Punkt 6.1.).

... Das Vertragsverhältnis beginnt mit der Unterfertigung des Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. **Es kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer Jahresfrist zu jedem Monatsletzten mittels eingeschriebenen Briefes gekündigt werden, wobei beiderseits für die Dauer von 15 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechtes verzichtet wird** ( Punkt 7.1.).

5. Im Anhang zu ihrer **Stellungnahme vom 13.09.2010** zu der gegenständlichen Berufung wurden seitens der **Großbetriebsprüfung** zunächst zum **Punkt "Netzbereitstellung Strom"** ergänzend **folgende Unterlagen vorgelegt**:

- Anbot vom 5.5.2008 sowie Rechnung vom 23.7.2008 der NB AG (Beilage 1)
- "Allgemeine Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X "/ Gültigkeitsstand 2008 (Beilage 2)

- Auszüge der Systemnutzungstarife-Verordnung (SNT-VO) 2006 in der damals gültigen Fassung (Beilage 3)

Weiters wurde im Wesentlichen, wie folgt, Stellung genommen:

Zunächst wurde die Rechtsprechung des VwGH zu Anschlusskosten an öffentliche Versorgungsnetze dargelegt und festgehalten, *dass die ältere Rechtsprechung diesbezüglich zum Teil uneinheitlich sei (zum Teil Zuordnung zum Gebäude, zum Teil Qualifikation als selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut). Dieser vermeintliche Widerspruch lasse sich wohl daraus erklären, dass aus den veröffentlichten Sachverhaltsfeststellungen der älteren Judikate größtenteils nicht hervorgehe, um welche Kosten im Zusammenhang mit Anschlusskosten es sich konkret gehandelt habe. Möglicherweise sei eine derartige Qualifizierung in der Vergangenheit deswegen nicht (oder nur sehr erschwert) möglich gewesen, weil aufgrund der Änderung des § 25 Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetzes (ElWOG) durch das Energieliberalisierungsgesetz (BGBl I 11/2000) mit der Systemnutzungstarif-Verordnung (SNT-VO) 2002 (erstmals) durch die Festlegung der einzelnen Tarifkomponenten des Systemnutzungstarifs gemeinsam mit deren inhaltlicher Ausgestaltung in einer einzigen Verordnung eine Vereinfachung in der Anwendung und bessere Übersichtlichkeit erreicht werden sollte (Erläuterungen zur SNT-VO 2002). Durch die SNT-VO 2003 sei konkretisiert worden, dass nun auch ausdrücklich die Grundsätze für die Ermittlung und die Zuordnung der Kosten und Kriterien für die Tarifbestimmung Regelungsgegenstand geworden seien, weil Tarifprüfungen gezeigt hätten, dass Kostenermittlung und –zuordnung sehr unterschiedlich vorgenommen worden seien (lt. Erläuterungen zur SNT-VO 2003).*

In der Folge wurden die in der SNT-VO 2006 geregelten Entgelte generell und insbesonders die Definition des in Streit stehenden Netzbereitstellungsentgeltes laut § 3 SNT-VO 2006 dargestellt.

**Dazu auch die Erläuterungen zur SNT-VO 2006:**

**Zu § 2 Netzzutrittsentgelt**

*"..... Die Bestimmung des § 2 Netzzutrittsentgelt stellt klar, dass der Netzbetreiber das Netzzutrittsentgelt nur für jene Aufwendungen in Rechnung stellen darf, welche ihm dadurch entstehen, dass er zusätzliche Leitungsanlagen zu seinem bestehenden (und damit bereits bezahlten) Netz errichtet, die dem ausschließlichen Zweck dienen, einen Kunden anzuschließen oder die Anschlussleistung eines Kunden zu erhöhen. Die Bestimmung dient auch zur Abgrenzung zum Netzbereitstellungsentgelt, welches in § 3 geregelt ist. ...."*

**Zu § 3 Netzbereitstellungsentgelt**

*"Das Netzbereitstellungsentgelt wird zur Abgeltung mittelbarer Aufwendungen im vorgelagerten Netz eingehoben. Es stellt auf das Ausmaß der (leistungsbezogenen) Netznutzung ab und ist damit verursacheradäquates Steuerungsinstrument für Netzinvestitionen. Der Netzkunde tätigt über das Netzbereitstellungsentgelt einen Beitrag zu Investitionen in das Netz und kann in der Folge dieses zu entsprechend niedrigeren Preisen nutzen."*

Die bis zum 31.7.2010 gültigen **Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG** (abrufbar über die Homepage der NB AG, Archiv) seien durch die NB-Control Kommission genehmigt worden und enthielten die Grundsätze der SNT-VO (Verweise auf Punkt B/Netzanschluss, IV/Anschlussanlage, insbesonders Pkt. 5 Netzbereitstellungsentgelt).

Weiters seien im Anhang I übrige Bestimmungen zum Netzzutritt und zur Netzbereitstellung angeführt [Verweis auf Punkt 2.1/Netzbereitstellungsentgelt und 2.2/Ermittlung des Ausmaßes der Netznutzung (....Mit der Bezahlung des Netzbereitstellungsentgeltes erwirbt der Netzbetreiber ein entsprechendes Netznutzungsrecht an der Übergabestelle.....) und 2.7/Rückzahlung von Netzbereitstellungsentgelten].

Nach Ansicht der Großbetriebsprüfung sei es nunmehr aufgrund der durch die SNT-VO 2006 geregelten Inhalte der Tarifbestimmungen möglich und sogar geboten, zwischen dem Netzzutrittsentgelt, das für konkrete bauliche Maßnahmen, die ausschließlich dazu dienten, den Kunden anzuschließen, weiterverrechnet werde, und dem Netzbereitstellungsentgelt, das als Pauschalbetrag für die verbrauchsorientierte Netznutzung bereits bestehender Netzebenen in Rechnung gestellt werde, zu unterscheiden und die beiden Komponenten steuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln.

### **Selbständig bewertbares Wirtschaftsgut oder Teil eines einheitlichen Wirtschaftsgutes?**

Zur Frage, ob ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut vorläge oder das Netzbereitstellungsentgelt Teil eines einheitlichen Wirtschaftsgutes bilde, wurde auf die UFS-Entscheidung vom 11.04.2006, RV/0245-L/05, zum Netzzutrittsentgelt verwiesen, wonach durch dieses ein immaterielles Wirtschaftsgut (Berechtigung) erworben worden sei. Dementgegen habe es der Verwaltungsgerichtshof den Anschaffungskosten der entsprechenden Anlage (zur Gewinnung von Windenergie) zugerechnet (VwGH 20.05.2010, 2007/15/0153). Daraus sei nicht zwangsläufig eine Zurechnung des Netzbereitstellungsentgeltes zu den Anschaffungskosten der Anlage abzuleiten.

### **Gegen die Beurteilung des Netzbereitstellungsentgeltes als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Siloanlage bzw. des Heizwerks werde ausgeführt:**

- Nach den im Abschlusszeitpunkt gültigen Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG (in der Folge kurz AB) erwerbe der Netzbetreiber mit der Bezahlung des Netzbereitstellungsentgeltes ein entsprechendes **Netznutzungsrecht** an der Übergabestelle (siehe Anhang I zu den AB, Punkt 2.2.1. Ermittlung des Ausmaßes der Netznutzung).
- Die Bezugsgröße für die Ermittlung des Netzbereitstellungsentgeltes sei das vereinbarte bzw. in Zukunft tatsächlich in Anspruch genommene **Ausmaß der Netznutzung** (siehe § 3 Abs. 5 SNT-VO 2006 und AB, Anhang I, 2.1.1.). Bei Erhöhung der Netznutzung werde das zu zahlende Netzbereitstellungsentgelt angepasst (siehe Punkt 2.4.1. des Anhanges I).
- Das Netzbereitstellungsentgelt sei dann, wenn die **Netznutzung** innerhalb des Netzbetreibers **örtlich übertragen** werde, in dem Ausmaß, in dem sich die vereinbarte

weitere Netznutzung gegenüber der bisherigen tatsächlich nicht ändere, **anzurechnen** (siehe § 3 Abs. 5 SNT-VO 2006 und AB, B IV, Pkt. 5 und Anhang I, 2.6.).

- Geleistete Netzbereitstellungsentgelte seien dem Netzbetreiber innerhalb einer bestimmten Zeit zu bestimmten Bedingungen **rückzuerstatten** (siehe § 3 Abs. 7 SNT-VO 2006 und AB, B IV, Pkt. 5 sowie Anhang I, 2.7.).

- Auch einem **Rechtsnachfolger** stehe das Recht auf Rückerstattung des Netzbereitstellungsentgeltes zu (AB, G, XXIV Rechtsnachfolge).

- Die tatsächlich vereinnahmten Netzbereitstellungsentgelte seien **über einen Zeitraum von 20 Jahren aufzulösen**, sodass sie sich kostenmindernd auf das Netznutzungsentgelt auswirken (§ 3 Abs. 6 SNT-VO 2006).

*Mit dem Netzzutrittsentgelt würden dem Netzbetreiber Anschaffungs-/Herstellungsaufwendungen abgegolten, die im konkreten Zusammenhang mit dem Anschluss dieses speziellen Netzbewerbers erwachsen würden. In diesem Fall könnte davon ausgegangen werden, dass dadurch die Anschaffungs-/Herstellungskosten des Netzbetreibers für das entsprechende Wirtschaftsgut um diese weiterverrechneten Kosten vermindert würden (oder gar nicht erst entstünden) und sich dadurch auch die Bemessungsgrundlage für die Afa beim Netzbetreiber verringere.*

*Das Netzbereitstellungsentgelt werde als Pauschalbetrag für den bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau des vorgelagerten Netzes bedarfsorientiert entrichtet.*

*Nach § 3 Abs. 6 SNT-VO 2006 habe der Netzbetreiber vereinnahmte Netzbereitstellungsentgelte über 20 Jahre so aufzulösen, dass sie sich kostenmindernd auf das Netznutzungsentgelt des Netznutzers auswirken würden. Schon allein deswegen dürften die Anschaffungs-/Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter des Netzbetreibers und somit auch dessen AfA-Basis nicht vermindert werden. Dazu komme, dass regelmäßig neue Netzkunden das Netz benützen, andere ausscheiden, sich die Netzbereitstellungsentgelte sogar desselben Netzbewerbers bei Mehr- oder Minderbedarf ändern könnten und unter bestimmten Voraussetzungen zurückgezahlt würden. Eine ständige Anpassung der Anschaffungs-/Herstellungskosten auf Seite des Netzbetreibers wäre praktisch undurchführbar.*

*Würde nun dieser Kostenteil ebenfalls den Anschaffungs-/Herstellungskosten einer Anlage des Netzbewerbers zugerechnet, so würde sich auch bei diesem die Basis für die Abschreibung erhöhen und es könnte von denselben Kosten die Abschreibung doppelt vorgenommen werden.*

In der Folge wurde in der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung unter Bezugnahme auf die UFS-Entscheidung 23.01.2007, RV/1187-L/04, darauf hingewiesen, dass ein "Einfüßen" des mit Entrichtung des Netzbereitstellungsentgelts gemäß § 3 SNT-VO erworbenen Netznutzungsrechtes in die Herstellungskosten von bestimmten Gebäuden oder Anlagen der Bf unter anderem schon deswegen nicht möglich sei, weil das Netzbereitstellungsentgelt bei einer **örtlichen Übertragung** der bereit gestellten Leistung auf eine Anlage des gleichen Netzbewerbers **in einem anderen Objekt** im Netzgebiet des Netzbetreibers NB AG möglich sei (siehe § 3 Abs. 5 SNT-VO 2006 und AB, B IV, Pkt. 5

und Anhang I, 2.6.). Daraus ergebe sich, dass das Netzbenutzungsrecht nicht mit einer bestimmten Anlage oder einem Gebäude verbunden sei.

Zum Punkt **Anschlusswert/Nahwärme** wurde von der Großbetriebsprüfung die Rechnung der Nahwärme A e.Gen. vom 21. November 2008 vorgelegt.

Für den Fernwärmeanschluss zur Verbrauchsstelle Adr4 wurden jene Beträge in Rechnung gestellt, wie sie auch in Punkt 3.5 des Wärmelieferungsübereinkommens dargestellt waren.

Zwar seien - so die Betriebsprüfung - die Beträge für den Hausanschluss (4.250,-- € als Pauschale) und den Anschlusswert/20 kW (2.900,-- €) in der Rechnung nicht unter dem Titel "Anschlusskosten" angeführt, seien aber in Pkt. 3.5. des von der Bf vorgelegten **Wärmelieferungsübereinkommens** als "Anschlusskosten, die an das WVU zu zahlen sind", aufgelistet. Dabei werde unterschieden zwischen einem Hausanschlusspauschale bis 15 m Leitung (4.250,00€) und einem Wert von 145 € pro kW bei 20 kW (2.900 €). Aus dem Wärmelieferungsübereinkommen gehe hervor, dass die vom WVU **bereit zu stellende Wärmeleistung (Anschlusswert)** 20 kW betrage (siehe Pkt. 2.3.), dass dieser Wert auf Angaben des Kunden (der Bf) basiere und durch eine schriftliche Vereinbarung zwischen WVU und Kunden eine Veränderung des Anschlusswertes möglich sei.

Aus dem Wärmelieferungsübereinkommen gehe nicht so klar (wie zu Pkt. 1/ Netzbereitstellungsentgelt in den AB) hervor, wofür genau das (nicht beschwerdegegenständliche) Hausanschlusspauschale und der Anschlusswert auf kW-Basis in Rechnung gestellt würden. Die Trennung sowohl im Wärmelieferungsübereinkommen als auch in der Rechnung spreche dafür, dass es sich, wenn überhaupt, nicht lediglich um die Weiterverrechnung einer Kundenanlage handle, die als Erhaltungsmaßnahme zu qualifizieren sei, sondern eben um zwei unterschiedliche Positionen.

Die Großbetriebsprüfung gehe aufgrund der vorliegenden Unterlagen davon aus, dass die Bf berechtigt sei, eine Wärmeleistung von 20 kW zu beziehen (abgeleitet aus der Verpflichtung der WVU) und mit dem Anschlusswert ähnlich wie im Fall Netzbereitstellungsentgelt pauschal Anschaffungskosten des Fernwärmebetreibers für die Benutzung seiner Anlagen abgegolten würden. Zwar falle der Anschlusswert Nahwärme nicht unter § 3 SNT-VO (Grundlage für diese sei das Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetz), die rechtliche Beurteilung sei ähnlich wie im obigen Fall zu treffen. Nach Ansicht der Großbetriebsprüfung werde neben der Abgeltung für etwaige Baumaßnahmen für die Bf, die als Erhaltungsmaßnahmen zu qualifizieren seien, durch die Zahlung des Anschlusswertes ein neues Recht begründet, das nicht in den Sofortaufwand "einfließen" könne.

6. Im Schreiben vom 30. Dezember 2010 (**Gegenäußerung**) nahm die Bf zu den obigen Ausführungen der Großbetriebsprüfung, wie folgt, Stellung:

**Netzbereitstellungsentgelt Strom**

**Netzzutrittsentgelt und Netzbereitstellungsentgelt als Teil der Herstellungskosten**

*In der Berufung sei ausführlich dargelegt worden, dass Erschließungsmaßnahmen, die den Zugang zu Versorgungsnetzen wie Strom, Wasser, Gas etc. ermöglichen, in einem unmittelbaren Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem bebauten Grundstück stünden. Laut h.L. und jüngerer Rechtsprechung würden die mit den Erschließungsmaßnahmen verbundenen Aufwendungen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten jener Anlagen darstellen, die erst durch den Anschluss an die Versorgungsnetze in einen betriebsbereiten Zustand versetzt würden.*

*In der Stellungnahme der GBP würden eingehend jene Kostenpositionen analysiert, welche dem Netzbewerber im Zusammenhang mit dem durch die Betriebserweiterung verursachten Leistungsmehrbedarf vom Netzbetreiber in Rechnung gestellt worden seien. Zutreffend werde ausgeführt, dass durch das Netzzutrittsentgelt die Aufwendungen des Netzbetreibers abgegolten würden, die durch die physische Verbindung der Anlagen des Netzbewerbers mit dem Netzsystem des Netzbetreibers entstanden seien, während das Netzbereitstellungsentgelt verrechnet werde, um dem Netzbetreiber jene Aufwendungen abzugelten, die der bereits durchgeführte Ausbau jener Netzebenen verursacht habe, die vom Netzbewerber in Anspruch genommen würden.*

*Der Vollständigkeit halber werde angemerkt, dass das Netzzutrittsentgelt entfallen könne, wenn der Netzbewerber im Einverständnis mit dem Netzbetreiber die Anschlussanlage oder deren Abänderung auf eigene Rechnung herstelle oder herstellen lasse. In diesem Fall verrechne der Netzbetreiber lediglich das Netzbereitstellungsentgelt an den Netzbewerber.*

*Ein Bedarf, beide Komponenten steuerlich unterschiedlich zu behandeln, könne nicht erkannt werden.*

*Die Behauptung der GBP, das Netzbereitstellungsentgelt sei keinesfalls zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten jener Anlagen zu rechnen, für deren betriebliche Verwendung zusätzlich Anschlusskosten zu leisten seien, entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Sowohl mit der erstmaligen Herstellung eines Anschlusses an ein Stromnetz als auch mit der Erhöhung der Anschlussleistung entstünden beim Netzbewerber Aufwendungen, die in Summe gesehen getätigt werden müssten, um bestimmte Wirtschaftsgüter in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Damit seien diese Kosten insgesamt, also sowohl Netzzutrittsentgelt als auch Netzbereitstellungsentgelt Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter. Ein solches liege vor, wenn ein Gegenstand einen eigenen wirtschaftlichen Wert verkörpere, von greifbarem längerfristigem Nutzen sei und selbständig bewertet werden könne.*

*Nach der deutschen Rechtsprechung sei kein selbständiges Wirtschaftsgut, sondern nur ein unselbständiger Teil anzunehmen, wenn die Hauptsache ohne die fraglichen Positionen gleichsam unvollständig sei. Unvollständigkeit sei zu bejahen, wenn das Wirtschaftsgut ohne den betrachteten Teil nicht nutzbar sei (Verweis auf Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar, § 5 Anm. 392ff).*

*Übertrage man diese Grundsätze auf den hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalt, sei festzustellen, dass ohne Leistung sowohl des Netzzutrittsentgelts als auch des*

*Netzbereitstellungsentgeltes die gegenständlichen Anlagen nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzt werden könnten, also nicht nutzbar seien. Deshalb zählten beide Baukostenzuschüsse, die an die Netzbetreiber zu leisten seien, zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der angeschlossenen Anlagen.*

*An dieser Tatsache könnten auch die Ausführungen in der Stellungnahme der GroßBP nichts ändern, die sich gegen die Beurteilung (nur) des Netzbereitstellungsentgeltes als Anschaffungs- oder Herstellungskosten richten würden:*

- Mit der Leistung jeglicher Anschlusskosten gehe die Berechtigung einher, Versorgungsanlagen mitbenutzen zu können. Dass solche Berechtigungen Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes sein könnten, sei schon unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung angeführt worden. Die gesonderte Aktivierung einer derartigen Berechtigung als immaterielles Wirtschaftsgut scheitere an den unten angestellten Überlegungen.*
- Welche Bezugsgröße der Netzbetreiber der Errechnung der Höhe der Baukostenzuschüsse zugrunde lege, könne keinen Aufschluss darüber geben, ob hinsichtlich dieser Kosten beim Netzbenutzer Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorlägen oder ein selbständiges Wirtschaftsgut geschaffen werde.*
- Die Anrechnung eines geleisteten Netzbereitstellungsentgeltes in bestimmten Fällen bzw. dessen Rückerstattung seien Ansprüche aus einem Dauerschuldverhältnis, denen es an einer konkreten Aktivierungsfähigkeit fehle. Sie seien bestenfalls nur ein wertbildender Faktor des Unternehmens des Netzbenutzers.*
- Die bilanzielle Behandlung der vereinnahmten Entgelte beim Netzbetreiber lasse keine Rückschlüsse über die bilanzielle Behandlung beim Netzbenutzer zu.*

### ***Das Netzbereitstellungsentgelt als Aufwand für ein selbständiges (immaterielles) Wirtschaftsgut***

*Wie beschrieben, habe der Netzbenutzer an den Netzbetreiber zweierlei Baukostenzuschüsse zu leisten, um die Leitungsanlagen des Netzbetreibers zwecks Entnahme von elektrischer NB mitbenutzen zu können. Selbst wenn man – so wie die GBP in ihrer Stellungnahme – der Auffassung sei, dass das Netzbereitstellungsentgelt nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zähle, würden die nachstehenden Erörterungen zeigen, dass mit der Leistung des Baukostenzuschusses "Netzbereitstellungsentgelt" kein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut erworben werde.*

*Die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsgutes sei dann geboten, wenn das Wirtschaftsgut entgeltlich erworben werde (§ 4 Abs. 1 5. Satz EStG 1988). Darunter sei laut BFH zur inhaltsgleichen Bestimmung des § 5 Abs. 2 dEStG ein abgeleiteter Erwerb auf dem Markt zu verstehen, im Gegensatz zur eigenen Herstellung eines Wirtschaftsgutes. Allein der Umstand, dass Gelder an Dritte bezahlt werden hätten müssen, um die technischen Voraussetzungen für eine verbesserte Stromversorgung zu schaffen, rechtfertige nicht die Annahme, ein Wirtschaftsgut "gesicherte Stromversorgung" sei erworben worden (BFH 13.12.1984, VIII R 249/80, BStBl II 1985, S. 289).*

*Die Abgrenzung zwischen abgeleiteten Erwerb und eigener Herstellung eines Wirtschaftsgutes sei mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des BFH gewesen. Laut BFH 26.2.1980, VIII R 80/77 sei die aufgrund einer Kostenbeteiligung zum Ausbau einer Straße erzielte verbesserte Verkehrsanbindung nicht als abgeleiteter Erwerb anzusehen. Laut Urteil des BFH vom 25.8.1982, I R 130/78, gehörten Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Steuerpflichtigen mitbenutzten Einrichtung (städtische Kläranlage) darstellten, zu den Ausgaben für die ursprüngliche Schaffung, nicht aber für einen abgeleiteten Erwerb eines Nutzungsvorteils.*

*Die Anwendung dieser Grundsätze habe der BFH auch auf jenen Fall übertragen, in dem der Kläger seinen Betrieb erweitert habe, wodurch ein erhöhter Bedarf an elektrischer NB entstanden sei, weshalb der Kläger an den Energieversorger Beiträge für den Bau eines Trafos sowie für die Bereitstellung einer bestimmten Stromleistung zu leisten gehabt habe. Daraus ergebe sich laut BFH, dass der Kläger kein Wirtschaftsgut von einem anderen erworben habe. Ebenso wie im Falle BFHE 136, 409, BStBl. II 1983, 38, habe der Kläger lediglich dafür gezahlt, dass der Anschluss seines Betriebes an ein von einer Vielzahl von Personen genutzte Einrichtung (das Stromversorgungsnetz) leistungsfähiger als bisher ausgestaltet worden sei. Solche Kosten für die bloße Mitbenutzung einer Einrichtung gehörten zu den nichtaktivierbaren Aufwendungen für eine ursprüngliche Schaffung, nicht dagegen für einen abgeleiteten Erwerb des Nutzungsvorteils (BFHE 130, 155, BStBl. II 1980, 687).*

*Auch in der österreichischen Rechtsprechung sei die Frage der Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsmöglichkeiten bereits Verfahrensgegenstand gewesen.*

*Im Erkenntnis vom 11.3.1992, 90/13/0230, habe der VwGH unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass ein Bereitstellungsrecht (= rechtsverbindliche Zusage, nach Maßgabe eines künftigen Bedarfs das Nutzungsrecht an bestimmten Wirtschaftsgütern einzuräumen) kein für sich bewertbares Wirtschaftsgut darstelle. Der Gerichtshof habe dies unter anderem damit begründet, dass der steuereigene Wirtschaftsbegriff der "Anschaffung" die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit nicht im Sinne der bloß rechtlichen, sondern der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das von der Anschaffung betroffene Wirtschaftsgut voraussetze.*

### **Anschlusswert Nahwärme**

*Gegen die von der GBP vertretene Auffassung, dass die mit dem Anschluss an das Wärmeversorgungsnetz verbundenen Aufwendungen differenziert zu behandeln seien, nämlich als Erhaltungsaufwand einerseits und als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsgutes "Recht" andererseits, würden die unter 1.1. und 1.2. vorgebrachten Argumente sinngemäß ins Treffen geführt.*

*Der Vollständigkeit halber würden die "Allgemeinen und Technischen Anschlussbedingungen" des WVU vom April 2008 sowie die "Allgemeinen Bedingungen für die Versorgung mit Wärme aus dem Netz des Wärmeversorgungsunternehmens", herausgegeben vom Fachverband der Gas- und Wärmeversorgungsunternehmungen in Fassung April 1991, vorgelegt.*

*Ein Protokoll über die Leitungsführung, den Aufstellungsort der Übergabestation usw. (wie im Punkt 2.2. des Wärmelieferungsübereinkommens vorgesehen) existiere nicht. Die diesbezüglichen Vereinbarungen seien lediglich mündlich getroffen worden.*

**7. Mit Vorlagebericht vom 11.01.2011** wurde die gegenständlichen Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**8. Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012)** wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

**9. Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 03.07.2014** wurde die Entscheidung in der gegenständlichen Beschwerdesache bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Qualifikation von Anschlusskosten im Zuge der Umstellung der Wärmeversorgung von Öl auf Nahwärme anhängigen Verfahrens (GZ. 2011/15/0195) gemäß § 271 Abs. 1 BAO **ausgesetzt**.

**10. Im Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2015** wurde der Bf mitgeteilt, *dass laut zwischenzeitig vom Verwaltungsgerichtshof am 02.10.2014 entschiedenen Fall 2011/15/0195 zu den Anschlusskosten/Fernwärme im Zuge der Umstellung von einer Ölheizung, der sachverhaltsmäßig gleichgelagert gewesen war, Aufwendungen für Hausanschluss und Anschlusswert insgesamt als Herstellungskosten des Gebäudes qualifiziert werden müssten. Die strittigen Aufwendungen seien daher auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes, mindestens aber auf die Dauer des sich aus dem Wärmelieferungsübereinkommens ergebenden Kündigungsverzichtes (= laut Punkt 7.1. 15 Jahre) zu verteilen. Es werde daher um Bekanntgabe gebeten, wann die Heizung im Jahr 2008 tatsächlich in Betrieb genommen worden sei, auf wie viele Jahre sich die Restnutzungsdauer des Gebäudes belaute und wann das Wärmelieferungsübereinkommen tatsächlich unterfertigt worden sei.*

Zum Beschwerdepunkt Netzbereitstellungsentgelt/Strom wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes darauf hingewiesen, *dass die Möglichkeit der Qualifikation des Netzbereitstellungsentgeltes als "Vorauszahlungen" auf das Netznutzungsentgelt im Rahmen des Dauerschuldverhältnisses (Stromlieferungsvertrag) in Erwägung gezogen werde. Hinsichtlich der Auflösung eines entsprechenden Rechnungsabgrenzungspostens würde die Annahme eines Zeitraumes von 20 Jahren (=*

entsprechend der Auflösung der vereinnahmten Netzbereitstellungsentgelte durch den Netzbetreiber) geboten erscheinen.

Um Stellungnahme werde gebeten.

**11.** Mit **Schriftsatz vom 11.11.2015** teilte die steuerliche Vertreterin der Bf in Reaktion auf obiges Schreiben des Bundesfinanzgerichtes Folgendes mit:

**Zum Anschlusswert/Nahwärme:** *Die Heizung sei am 15.10.2008 in Betrieb genommen worden. Die Anschlusskosten von 2.900,00 €, welche von der Genossenschaft im Jahr 2008 als Erhaltungsaufwand sofort gewinnmindernd abgesetzt worden seien, seien im Zuge der Umstellung der Ölheizung auf Nahwärme in der Filiale AA angefallen.*

*Der Umbau habe sowohl das alte Betriebsgebäude wie auch den Zubau im Jahr 2008 betroffen. Der alte Gebäudeteil mit Anschaffungskosten von 260.473,70 € sei im Jahr 2008 bereits zur Gänze abgeschrieben gewesen. Für den Zubau seien 88.816,16 € im Jahr 2008 aktiviert und eine Nutzungsdauer von 33,33 Jahren festgelegt worden. Das Wärmelieferungsübereinkommen sei am 01.04.2008 unterzeichnet worden und beinhalte einen beiderseitigen Kündigungsverzicht für die Dauer von 15 Jahren.*

**Zum Netzbereitstellungsentgelt:** *Eine Behandlung als Rechnungsabgrenzungsposten und eine über 20 Jahre verteilte gewinnmindernde Auflösung dieses Postens werde als verwaltungökonomische Lösung erachtet.*

**12.** Im Rahmen eines **Telefonates am 20.11.2015** zwischen der zuständigen Richterin des Bundesfinanzgerichtes und der steuerlichen Vertreterin der Bf wurde erörtert, dass eine Aufteilung der Aufwendungen auf 15 Jahre (= Dauer des Kündigungsverzichtes - analog VwGH 02.20.2014, 2011/15/0195) gerechtfertigt erschiene, zumal der weitaus größere Altbestand des Gebäudes bereits abgeschrieben sei und die Annahme einer entsprechenden Restnutzungsdauer angemessen erscheine. Im Übrigen wurde erklärt, dass nach dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes **sämtliche** Anschlusskosten iHv 7.150,00 € und nicht nur die strittigen (2.900,00 €) aufzuteilen wären. Der dem VwGH-Erkenntnis zugrunde liegenden UFS-Entscheidung sei nämlich eindeutig zu entnehmen, dass auch die dort strittigen Anschlusskosten die zwei Komponenten Hausanschlussgebühr und Anschlussleistung umfasst hätten.

**13.** Mit **Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 20.11.2015** wurden die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgerichtes der belangten Behörde zur Kenntnis übermittelt und um Stellungnahme ersucht.

**14.** In der **Stellungnahme vom 14.12.2015** wurde seitens des Finanzamtes hinsichtlich der Anschlusskosten/Nahwärme unter Bedachtnahme auf VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195, sowie die Nutzungsdauer der beiden Gebäudeteile die Abschreibung der Anschlusskosten von 7.150,00 € über einen Zeitraum von 15 Jahren ebenfalls als angemessen erachtet. Zum Netzbereitstellungsentgelt vertrat auch die belangte Behörde nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich die Ansicht, dass unter Bedachtnahme auf die einschlägigen Bestimmungen diesbezüglich eine Vorauszahlung auf das Netznutzungsentgelt vorläge, die spätestens nach 20 Jahren erschöpft sei.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

### I) Streitpunkte:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren waren

- 1) - die Behandlung eines an das Elektrizitätsversorgungsunternehmen geleisteten **Netzbereitstellungsentgeltes** als Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut (Recht) sowie
- 2) - die Nichtanerkennung eines an das Nahwärmeversorgungsunternehmen unter dem Titel "**Anschlusswert**" geleisteten Betrages als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe strittig.

### II) Zum Streitpunkt 1/Netzbereitstellungsentgelt Strom:

#### A) Sachverhalt:

Diesem Beschwerdepunkt lag folgender für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt zugrunde:

Die Bf ist eine Genossenschaft, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt. Im Jahr 2008 erweiterte sie ihren Betrieb durch die Errichtung eines Biomasseheizwerkes und Ausbau der bestehenden Siloanlage. Dadurch ergab sich ein geschätzter Leistungsmehrbedarf an Strom von ca. 155 kW. Für das daraus resultierende Ausmaß der künftigen Netznutzung wurde der Genossenschaft (= Bf) von der NBAG mit Rechnung vom 23.07.2008 neben einem Netzzutrittsengelt von 2.750,00 € netto ein "Netzbereitstellungsentgelt Strom" in Höhe von 21.106,35 € netto zur Zahlung vorgeschrieben. Mit vollständigem Rechnungsausgleich (Zahlung bis zum 22.08.2008) galt die Leistung erworben.

Das den Netzzugang betreffende Rechtsverhältnis zwischen dem Netzbetreiber und dem Netzbenutzer regeln die "Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X", die einen integrierenden Bestandteil des Netzzugangsvertrags bilden (siehe Abschnitt A, Punkt 1).

In Anhang I, Punkt 2 der Allgemeinen Bedingungen ist das Netzbereitstellungsentgelt geregelt. Dieses ist vom Netzbenutzer als Pauschalbetrag für den vom Netzbetreiber zur Ermöglichung des Anschlusses bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau des Netzes in den einzelnen Netzebenen, die für die Netznutzung im vereinbarten Ausmaß tatsächlich in Anspruch genommen werden, zu leisten. .... (Punkt 2.1.1.)

Laut Punkt 2.1.2. wird das Netzbereitstellungsentgelt bei erst maliger Herstellung eines Anschlusses, Vereinbarung eines zusätzlichen Ausmaßes einer Netznutzung sowie bei Überschreitungen der vereinbarten Netznutzung verrechnet.

Die Grundlage für die zur Verrechnung gelangenden Netzbereitstellungsentgelte für die einzelnen Netzebenen bildet § 25 EIWOG sowie die "Verordnung der NB-Control Kommission, mit der die Tarife für die Systemnutzung bestimmt werden" (SNT-VO 2006, Punkt 2.1.3.).

Die "Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der EnergieAG X" wurden laut Vermerk am Deckblatt "genehmigt durch die NB-Control Kommission am 9. September 2003 gemäß § 31 EIWOG in der Fassung BGBl. I Nr. 149/2002 iVm § 45 Oö. EIWOG 2001 idgF".

Beide Parteien des den erweiterten Netzzugangsvertrages haben somit bewusst die sich aus dem EIWOG sowie der SNT-VO 2006 ergebenden Begriffsbestimmungen übernommen.

Die vom Netzbetreiber vereinnahmten Netzbereitstellungsentgelte werden von diesem über einen Zeitraum von 20 Jahren, bezogen auf die jeweiligen Netzebenen, aufgelöst, sodass sie sich kostenmindernd auf das Netznutzungsentgelt auswirken (§ 3 SNT-VO 2006).

Die 2008 bestrittenen Kosten "Netzbereitstellungsentgelt Strom" wurden von der Bf als Energiebenutzungsrecht (Konto "Energiebenutzungsrecht") unter Annahme einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aktiviert und eine Halbjahresabschreibung geltend gemacht.

Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde entsprechend Rz 3125 EStR festgestellt, dass es sich bei der Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes um ein nicht der Abnutzung unterliegendes Recht handle. Im nunmehr angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2008 wurde daher vom Finanzamt die von der Bf geltend gemachte AfA von 1.055,32 € nicht mehr gewinnmindernd berücksichtigt.

Dagegen war Punkt 1 des Beschwerdebegehrens gerichtet. Nach Ansicht der Bf wurde mit der Leistung des Netzbereitstellungsentgelts an ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut erworben. Diese Aufwendungen würden vielmehr Herstellungskosten jener Baulichkeiten darstellen, deren Errichtung ursächlich für den Anfall dieser Kosten gewesen sei (Sondereinzelkosten der Fertigung und somit nach Unternehmensrecht Pflichtbestandteile der Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes Siloanlage bzw. Heizwerk). Es wurde daher beantragt, die strittigen Aufwendungen für das Netzbereitstellungsentgelt in Höhe von 21.106,35 € als Teil der Herstellungskosten der Siloanlage (404.641,15 €) und des Heizwerkes (3.038.197,27 €) zu berücksichtigen.

## **B) Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den im Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen; das sind vor allem das Anbot vom 05.05.2008, die Rechnung vom 23.07.2008 der NB AG und die Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X/Gültigkeitsstand 2008.

Das Ausmaß des Zeitraumes von 20 Jahren, innerhalb welchen das Netzbereitstellungsentgelt das Netznutzungsentgelt mindert, wurde von beiden Parteien im Hinblick auf die Anordnung in § 3 SNT-VO als unstrittig erachtet.

### C) Rechtliche Beurteilung:

#### 1) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

##### a) Auszüge aus dem KStG bzw. EStG

###### **Einkommensermittlung/Körperschaften**

Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz 1988.

###### **Gewinn der rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden - § 5 EStG 1988:**

(1) Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.....

###### **Bewertung - § 6 EStG 1988 :**

Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt Folgendes:

**1. Abnutzbares Anlagevermögen** ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

**2. a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen** und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 letzter Satz ist zu beachten.

...

## b) Auszüge aus dem UGB

### Inhalt der Bilanz - § 198 UGB:

- (1) *In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die unversteuerten Rücklagen, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195 aufzugliedern.*
- (2) *Als Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.*
- (3) *Die Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes dürfen als Aktivposten ausgewiesen werden. Der Posten ist in der Bilanz vor dem Posten „Anlagevermögen“ unter der Bezeichnung „Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes“ auszuweisen.*
- (4) *Als Umlaufvermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.*
- (5) ***Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.***
- (6) ***Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.***

...

### Anmerkung:

Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 5 ermitteln, sind aufgrund der Anwendbarkeit des UGB zur Bildung von Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten und Teilwertabschreibungen verpflichtet. Dies ergibt sich ua daraus, dass der Jahresabschluss gemäß § 195 UGB ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln muss ("true and fair view"; Marschner/Jakom, EStG, 2015, § 4 Rz 189).

### Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten - § 203 UGB:

- (1) *Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen.*
- (2) ***Anschaffungskosten sind 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.***
- (3) ***Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.***  
*Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der*

Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden. Sind die Gemeinkosten durch offbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

...

#### **Abschreibungen im Anlagevermögen - § 204 UGB:**

(1) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann. ...

#### **c) Auszug aus dem Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetz, BGBI I 143/1998 idF BGBI I 149/2002 (EIWOG)**

##### **§ 25 EIWOG**

###### **Bestimmung der Systemnutzungstarife**

" (1) Das für die Netznutzung zu entrichtende Entgelt bestimmt sich aus dem

1. Netznutzungsentgelt;
2. **Netzbereitstellungsentgelt;**
3. Netzverlustentgelt;
4. Systemdienstleistungsentgelt;
5. Entgelt für Messleistungen;
6. Netzzutrittsentgelt sowie
7. Gegebenenfalls dem Entgelt für internationale Transaktionen.

Die in Z 1 bis 4 sowie Z 7 angeführten Entgelte sind unter Zugrundelegung eines Tarifes zu ermitteln, der von der Elektrizitäts-Control Kommission durch Verordnung oder Bescheid zu bestimmen ist. Das unter Z 6 angeführte Entgelt ist aufwandsorientiert zu verrechnen, wobei eine Pauschalierung dem Netzbetreiber für jene Netzbetreiber, die an eine unter Abs. 5 Z 6 angeführte Netzebene angeschlossen sind, anheim gestellt ist. Das unter Z 5 angeführte Entgelt ist grundsätzlich aufwandsorientiert zu verrechnen, wobei von der Elektrizitäts-Control Kommission durch Verordnung oder Bescheid Höchstpreise bestimmt werden können.

(2) Die Systemnutzungstarife sind kostenorientiert zu bestimmen und haben dem Grundsatz der Kostenwahrheit zu entsprechen. Die Bestimmung der Preise unter Zugrundelegung einer Durchschnittsbetrachtung, die von den Kosten eines rationell geführten, vergleichbaren Unternehmens ausgeht, ist zulässig. Weiters können der Preisbestimmung Zielvorgaben zugrunde gelegt werden, die sich am Einsparungspotential der Unternehmen orientieren (Produktivitätsabschläge). Die den Preisansätzen zugrunde

liegende Tarifstruktur ist einheitlich zu gestalten und hat eine Vergleichbarkeit der mit den Leistungen korrespondierenden Preisansätzen aller Netzbetreiber zu ermöglichen.

(3) Die Systemnutzungstarife haben dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Systembenutzer zu entsprechen. Die für den Netzzugang geltenden Systemnutzungstarife sind als Festpreise zu bestimmen.

(4) Die Elektrizitäts-Control Kommission hat jedenfalls Systemnutzungstarife für Entnehmer und Einspeiser von elektrischer NB durch Verordnung oder Bescheid zu bestimmen . Netzbetreiber gelten dabei als Entnehmer.

(5) Als Netzebenen, von denen bei der Bildung der Systemnutzungstarife auszugehen ist, werden bestimmt:

1. Hochspannungsebene (380 kV und 220 kV, einschließlich 380/220-kV-Umspannung);
2. Umspannung von Höchst- zu Hochspannung;
3. Hochspannung (110 kV, einschließlich anlagen mit einer Betriebsspannung zwischen mehr als 36 kV und 110 kV);
4. Umspannung von Hoch- zu Mittelspannung;
5. Mittelspannung (mit einer Betriebsspannung zwischen mehr als 1 kV bis einschließlich 36 kV sowie Zwischenumspannungen);
6. Umspannung von Mittel- zu Niederspannung;
7. Niederspannung (1 kV und darunter).

...

(9) Das Systemnutzungsentgelt für Verbraucher ist auf den Netzbereich sowie die Netzebene zu beziehen, an der die Anlage angeschlossen ist.

(10) Elektrizitätsunternehmen haben die einzelnen Komponenten des Entgeltes gemäß Abs. 1, welches Endverbrauchern oder Netzbetreibern verrechnet wird oder in verrechneten Tarifpreisen enthalten ist, gesondert auf den Rechnungen für die Netznutzung oder auf den Stromrechnungen auszuweisen. Das Entgelt für die Systemdienstleistung ist Erzeugern getrennt von allfälligen anderen Entgelten in Rechnung zu stellen oder auf Rechnungen getrennt auszuweisen.

(11) Die Bemessung des Netzbereitstellungsentgeltes hat leistungsbezogen zu erfolgen. Die Elektrizitäts-Control Kommission hat durch Verordnung oder Bescheid die Kriterien, die bei der Bestimmung der Basis für die Verrechnung des Netzbereitstellungsentgeltes heranzuziehen sind, festzulegen.

(12) Die Bemessung des Netznutzungsentgeltes hat entweder arbeitsbezogen oder arbeits- und leistungsbezogen zu erfolgen. Der leistungsbezogene Anteil des Netznutzungsentgeltes ist grundsätzlich auf einen Zeitraum eines Jahres zu beziehen. Die Tarife sind so zu gestalten, dass Erlöse aus den leistungsbezogenen Netznutzungspreisen je Netzebene die Erlöse aus den arbeitsbezogenen Netznutzungspreisen nicht übersteigen.

d) Auszüge aus der Verordnung der NB-Control Kommission, mit der die Tarife für die Systemnutzung bestimmt werden (**Systemnutzungstarife-Verordnung 2006, SNT-VO 2006**) - verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung Nr. 240 am 10.12.2005 idF der Novelle 2007, verlautbart im Amtsblatt der Wiener Zeitung Nr. 243 am 18.12.2007:

"Auf Grund § 25 Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetz (EIWOG), BGBI I Nr. 143/1998 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI I Nr. 44/2005, wird verordnet:

## **Regelungsgegenstand**

**§ 1.** Diese Verordnung bestimmt die Grundsätze für die Ermittlung und die Zuordnung der Kosten, die Kriterien für die Tarifbestimmung sowie die Tarife für die folgenden, für die Netznutzung zu entrichtenden Entgelte:

1. Netzzutrittsentgelt (§ 2)
2. Netzbereitstellungsentgelt (§ 3)
3. Netznutzungsentgelt
4. Netzverlustentgelt
5. Systemdienstleistungsentgelt
6. Entgelt für Messleistungen

## **Netzzutrittsentgelt**

**§ 2.** Durch das vom Netzbenutzer einmalig zu leistende Netzzutrittsentgelt werden dem Netzbetreiber alle angemessenen und den marktüblichen Preisen entsprechenden Aufwendungen abgegolten, die mit der erstmaligen Herstellung eines Netzanschlusses oder der Abänderung eines bestehenden Anschlusses infolge Erhöhung der Anschlussleistung eines Netzbenutzers unmittelbar verbunden sind. Die für die Erstellung eines Netzanschlusses gemäß § 7 Z 25 EIWOG notwendigen Aufwendungen, um die physische Verbindung der Anlage des Netzbenutzers mit dem Netzsystem zu erstellen bzw. abzuändern, sind vom Netzbetreiber auf transparente und nachvollziehbare Weise darzulegen. Sofern die Kosten für den Netzanschluss vom Netzbenutzer selbst getragen werden, ist die Höhe des Netzzutrittsentgelts entsprechend zu vermindern.

## **Netzbereitstellungsentgelt**

**§ 3.** (1) Das **Netzbereitstellungsentgelt** ist vom Entnehmer für den zur Ermöglichung des Anschlusses notwendigen Ausbau der in § 25 Abs. 5 Z 3 bis 7 EIWOG umschriebenen Netzebenen zu leisten. Es wird als **Pauschalbetrag für den bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau jener Netzebenen verrechnet, die entsprechend dem vereinbarten Ausmaß der Netznutzung tatsächlich in Anspruch genommen werden.**

(2) Die Verrechnung des Netzbereitstellungsentgelts hat verursachungsgerecht und leicht administrierbar zu erfolgen. Die vertragliche Vereinbarung einer Mindestleistung ist zulässig.

(3) Die Bemessung des Netzbereitstellungsentgelts erfolgt auf Basis der durchschnittlichen Ausbaukosten für neue und für die Verstärkung von bestehenden Übertragungs- und Verteilernetzen. Die aus der Verrechnung des Netzbereitstellungsentgeltes vereinnahmten Erlöse dürfen einen Anteil von 30 vH der jährlich erforderlichen Netzinvestitionen im Durchschnitt der letzten fünf Jahre nicht überschreiten.

(4) Bezugsgröße für die Bestimmung des Netzbereitstellungsentgelts ist das vereinbarte bzw. tatsächlich in Anspruch genommene Ausmaß der Netznutzung in kW.

(5) **Wird die Netznutzung innerhalb des Netzes eines Netzbetreibers örtlich übertragen, ist das bereits geleistete Netzbereitstellungsentgelt in jenem Ausmaß**

**anzurechnen, in dem sich die vereinbarte weitere Netznutzung gegenüber der bisherigen tatsächlich nicht ändert. Die Übertragung einer vertragsmäßig fixierten Mindestleistung ist nicht möglich.**

**(6) Die tatsächlich vereinbarten Netzbereitstellungsentgelte sind über einen Zeitraum von 20 Jahren, bezogen auf die jeweiligen Netzebenen, aufzulösen, sodass sie sich kostenmindernd auf das Netznutzungsentgelt auswirken.**

**(7) Geleistete Netzbereitstellungsentgelte sind innerhalb von 15 Jahren ab dem Zeitpunkt der Bezahlung nach einer mindestens drei Jahre ununterbrochen dauernden Verringerung der Ausnutzung der vertraglich vereinbarten Anschlussleistung oder drei Jahre nach Stilllegung des Netzanschlusses des Endverbrauchers in der Höhe des gemäß Abs. 3 festgesetzten Pauschalbetrages zurückzuerstatten. Die Rückerstattung einer vertragsmäßig fixierten Mindestleistung ist nicht möglich."**

...

### **Netznutzungsentgelt**

**§ 5. (1) Durch das vom Entnehmer zu entrichtende Netznutzungsentgelt werden dem Netzbetreiber die Kosten für die Errichtung, den Ausbau, die Instandhaltung und den Betrieb des Netzsystems abgegolten. ....**

Aus den **Erläuterungen zu § 3 SNT-VO 2006** geht Folgendes hervor:

**"Das Netzbereitstellungsentgelt wird zur Abgeltung mittelbarer Aufwendungen im vorgelagerten Netz eingehoben. Es stellt auf das Ausmaß der (leistungsbezogenen) Netznutzung ab und ist damit verursacheradäquates Steuerungsinstrument für Netzinvestitionen. Der Netzkunde tätigt über das Netzbereitstellungsentgelt einen Beitrag zu Investitionen in das Netz und kann in der Folge dieses zu entsprechend niedrigeren Preisen nutzen."**

## **e) Auszug/Allgemeine Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X**

### **I. Gegenstand**

**1. Die Allgemeinen Netzbedingungen regeln das den Netzzugang betreffende Rechtsverhältnis zwischen dem Netzbetreiber und dem Netzbenutzer und bilden einen integrierenden Bestandteil des Netzzugangsvertrages. ....**

### **II. Begriffsbestimmungen:**

**Für diese Allgemeinen Bedingungen wesentliche Begriffe sind im Anhang definiert....**

### **IX. Netznutzungsentgelt**

**Der Netzbenutzer ist verpflichtet, dem Netzbetreiber das nach den jeweils geltenden Systemnutzungstarifen festgelegte Netznutzungsentgelt zuzüglich allfälliger durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebene Zuschläge, Förderbeiträge, Stranded Costs, Steuern und Abgaben zu bezahlen. Sollten keine Systemnutzungstarife verordnet sein, hat der Netzbetreiber das angemessene Entgelt zu entrichten. Der Netzbetreiber hat dem Netzbetreiber auf Wunsch ein Preisblatt mit detaillierter Auflistung der Entgeltkomponenten zu übergeben....**

## **Anhang I.) Übrige Bestimmungen für die Kundenanlage, Netzzutritt und Netzbereitstellung**

### **1. Netzzutritt**

#### **1.1 Netzzutrittsentgelt**

*1.1.1 Mit dem Netzzutrittsentgelt begleicht der Netzbetreiber alle Aufwendungen des Netzbetreibers, die mit der erstmaligen Herstellung eines Anschlusses an ein Netz oder der Abänderung eines Anschlusses, infolge 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 Netzbewerters hergestellt wird.*

*Ein geleistetes Netzzutrittsentgelt ist unverzinslich und grundsätzlich nicht rückzahlbar.*

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

...

### **2. Netzbereitsstellung**

#### **2.1 Netzbereitstellungsentgelt**

*2.1.1 Das Netzbereitstellungsentgelt ist vom Netzbewerters als Pauschalbetrag für den vom Netzbetreiber zur Ermöglichung des Anschlusses bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau des Netzes in den einzelnen Netzebenen, die für die Netznutzung im vereinbarten Ausmaß tatsächlich in Anspruch genommen werden, zu leisten.*

*Bezugsgröße für die Ermittlung des Netzbereitstellungsentgeltes ist das Ausmaß der Netznutzung in kW bzw. Ampere. ...*

*2.1.2 Das Netzbereitstellungsentgelt wird bei*

- a) erstmaliger Herstellung eines Anschlusses*
- b) Vereinbarung eines zusätzlichen Ausmaßes einer Netznutzung sowie*
- c) Überschreitungen der vereinbarten Netznutzung verrechnet.*

*2.1.3 Die Grundlage für die zur Verrechnung gelangenden Netzbereitstellungsentgelte für die einzelnen Netzebenen bildet § 25 EIWOG sowie die "Verordnung der NB-Control Kommission, mit der die Tarife für die Systemnutzung bestimmt werden".*

...

#### **2.6 Regelung für Übertragung des Ausmaßes der Netznutzung**

*Eine örtliche Übertragung der bereitgestellten Leistung auf eine Anlage des gleichen Netzbewerters in einem anderen Objekt im Netzgebiet des Netzbetreibers ist auf Verlangen des Netzbewerters möglich, wenn*

- a) eine Verminderung des erworbenen Ausmaßes der Netzbereitstellungsleistung für den bisherigen Standort vereinbart wird;*
- b) die zu übertragende Netzbereitstellungsleistung über dem vertraglich fixierten Mindestausmaß der Netzbereitstellungsleistung liegt;*

c) die technischen Voraussetzungen gegeben sind oder diese durch Netzverstärkungen geschaffen werden, wofür der Netzbetreiber gemäß Pkt. 1.1.1 ein entsprechendes Netzzutrittsentgelt leistet.

Ein unentgeltlich zur Verfügung gestelltes Ausmaß einer Netznutzung wird nicht angerechnet.

Die Anrechnung des Ausmaßes der Netzbereitstellungsleistung bei Übertragung richtet sich nach dem für die betreffende Netzebene zum Zeitpunkt der Übertragung geltenden Netzbereitstellungsentgelt.

Eine Übertragung des nicht mehr benötigten Ausmaßes der Netzbereitstellungsleistung im gleichen Objekt auf andere Netzbetreiber ist auf Verlangen des Netzbetreibers möglich.

Die Übertragung wird vom Netzbetreiber durchgeführt und bedarf einer schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Netzbetreiber und dem Netzbetreiber.

## **2.7 Rückzahlung von Netzbereitstellungsentgelten**

2.7.1 Auf Verlangen des Netzbetreibers sind nach entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen von ihm nach dem 19.02.1999 geleistete Netzbereitstellungsentgelte innerhalb von 15 Jahren nach Bezahlung in folgenden Fällen in der Höhe des zum Zeitpunkt der Rückzahlung geltenden Netzbereitstellungsentgeltes rückzahlbar:

a) nach einer mindestens 3 Jahre ununterbrochen dauernden Verringerung des Ausmaßes der Netznutzung

b) 3 Jahre nach Stilllegungen des Netzanschlusses

Eine Rückzahlung erfolgt nur für die Differenz zwischen dem tatsächlich bezahlten und tatsächlich benötigten Ausmaß der Netzbereitstellungsleistung bzw. dem vertraglich fixierten Mindestausmaß der Netzbereitstellungsleistung.

2.7.2 Keine Rückzahlung von Netzbereitstellungsentgelten erfolgt:

a) für das tariflich oder vertraglich fixierte Mindestausmaß der Netznutzung

b) für ein unentgeltlich zur Verfügung gestelltes Ausmaß der Netznutzung

## **2.8 Verfall des Netznutzungsrechtes**

Wird ein Netznutzungsrecht 10 Jahre ununterbrochen nicht beansprucht, erlischt dieses Netznutzungsrecht im selben Ausmaße.

## **2) Erwägungen zum Beschwerdepunkt "Netzbereitstellungsentgelt":**

Strittig war im gegenständlichen Verfahren die steuerliche Behandlung von Aufwendungen an das Energieversorgungsnetz (Strom und Fernwärme).

Wie der Verwaltungsgerichtshof zuletzt auch wieder in seinem Erkenntnis **VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195**, unter Berufung auf seine Vorjudikatur zum Anschluss an die Fernwärme bestätigt hat, zählen Kosten des Anschlusses an öffentliche Versorgungssysteme wie Gas, Wasser, Kanalisation zu den Herstellungskosten des Gebäudes.

Es ist daher grundsätzlich naheliegend, diese Rechtsprechung auch auf die Kosten des Anschlusses an das Stromnetz zu übertragen.

Im Zusammenhang mit den beschwerdegegenständlichen Aufwendungen erhebt sich jedoch die Frage der Definition des Begriffes "Anschlusskosten"; dies deshalb, weil die für den Anschluss an das Stromnetz zu entrichtenden Kosten aufgrund der hiefür maßgeblichen Bestimmungen (EIWOG, Systemnutzungstarife-Verordnung, Allgemeine Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X) konkret in mehrere Entgelte (darunter Netzzutrittsentgelt sowie Netzbereitstellungsentgelt) unterteilt wurden und deren Zweckbestimmung somit genau definiert ist.

Dies war offensichtlich auch der Beweggrund dafür, dass in **Rz 3125 EStR** ab der Veranlagung 2008 eine unterschiedliche Behandlung der Posten "Netzzutrittsentgelt" und "Netzbereitstellungsentgelt" angeordnet wurde. Während danach Netzzutrittsentgelte wie Baukostenzuschüsse, die an Energieversorgungsunternehmen für den Anschluss an die Energieversorgung geleistet werden, zu aktivieren und über den Nutzungszeitraum verteilt abzusetzen sind, unterliegt das mit der Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes erworbene Recht keiner Abnutzung.

Entsprechend dieser Verwaltungsanweisung erfolgte seitens des Finanzamtes im gegenständlichen Fall die Behandlung der an die NB AG X geleisteten Entgelte.

Dementgegen wollte die Bf – ebenso, wie das unstrittig beim Netzzutrittsentgelt erfolgte – auch das Netzbereitstellungsentgelt den Herstellungskosten der entsprechenden Objekte zugeordnet wissen.

#### **Hiezu ist Folgendes auszuführen:**

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die EStR als bloße Verwaltungsanweisung keine über die Gesetze hinausgehenden Rechte und Pflichten zu begründen vermögen und somit für die Entscheidungsfindung des Bundesfinanzgerichtes nicht bindend sind.

Der gegenständliche Streitpunkt war daher aufgrund der Gesetzeslage, zu deren Auslegung vor allem die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, aber auch Meinungsäußerungen in Literatur und Verwaltungspraxis heranzuziehen waren, zu klären.

Für die Stromversorgung (Erweiterung) des Betriebes der Bf in D wurden dieser mit Rechnung vom 23. Juli 2008 neben dem Netzzutrittsentgelt unter anderem 21.106,53 € an Netzbereitstellungsentgelt in Rechnung gestellt.

Aufgrund der diesem Rechtsverhältnis zugrunde liegenden "Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X" sowie der entsprechenden Verweise haben beide Parteien des den erweiterten Netzzugang betreffenden beschwerdegegenständlichen Netzzugangsvertrages die sich aus dem EIWOG sowie der SNT-VO 2006 ergebenden Begriffsbestimmungen übernommen, wozu aufgrund des EIWOG auch eine gesetzliche Verpflichtung bestand. Demgemäß sind zur Auslegung der verwendeten Begriffe die entsprechende Definitionen sowie die zu den einzelnen Bestimmungen erfolgten Erläuterungen heranzuziehen.

Nach der im Beschwerdezeitraum gültigen Systemnutzungstarife-Verordnung 2006 (SNT-VO 2006) können vom Netzbetreiber für die Nutzung seines Netzes unter

anderem ein Netzzutrittsentgelt (§ 2), eine Netzbereitstellungsentgelt (§ 3) sowie ein Netznutzungsentgelt (§ 5) vorgeschrieben werden.

Beschwerderelevant war der als **Netzbereitstellungsentgelt** in Rechnung gestellte Betrag.

Wie aus der oben zitierten Bestimmung des § 3 SNT-VO 2006 hervorgeht, ist das Netzbereitstellungsentgelt vom Entnehmer für den zur Ermöglichung des Anschlusses notwendigen Ausbau der Netzebenen zu leisten. Es wird als Pauschalbetrag für den bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau jener Netzebenen verrechnet, die entsprechend dem vereinbarten Ausmaß der Netznutzung tatsächlich in Anspruch genommen werden (Abs. 1).

Im Falle der örtlichen Übertragung der Netznutzung innerhalb des Netzes eines Netzbetreibers ist das bereits geleistete Netzbereitstellungsentgelt in jenem Ausmaß anzurechnen, in dem sich die vereinbarte weitere Netznutzung gegenüber der bisherigen tatsächlich nicht ändert (Abs. 5).

Die tatsächlich vereinnahmten Netzbereitstellungsentgelte sind über einen Zeitraum von 20 Jahren, bezogen auf die jeweiligen Netzebenen, aufzulösen, sodass sie sich kostenmindernd auf das Netznutzungsentgelt auswirken (Abs. 6).

Absatz 7 sieht eine Rückerstattung der geleisteten Netzbereitstellungsentgelte innerhalb von 15 Jahren ab dem Zeitpunkt der Bezahlung nach einer mindestens drei Jahre ununterbrochen dauernden Verringerung der Ausnutzung der vertraglich vereinbarten Anschlussleistung oder drei Jahre nach Stilllegung des Netzanschlusses des Endverbrauchers in der Höhe des gemäß Abs. 3 festgesetzten Pauschalbetrages vor.

Aus den Erläuterungen zu § 3 SNT-VO 2006 geht hervor, dass das Netzbereitstellungsentgelt zur Abgeltung mittelbarer Aufwendungen im vorgelagerten Netz eingehoben wird. Es stellt auf das Ausmaß der (leistungsbezogenen) Netznutzung ab und ist damit verursacheradäquates Steuerungsinstrument für Netzinvestitionen. Der Netzkunde tätigt über das Netzbereitstellungsentgelt einen Beitrag zu Investitionen in das Netz und kann in der Folge dieses zu entsprechend niedrigeren Preisen nutzen.

Demgegenüber werden dem Netzbetreiber gemäß § 2 SNT-VO 2006 durch das vom Netzbenutzer einmalig zu leistende **Netzzutrittsentgelt** alle angemessenen und den marktüblichen Preisen entsprechenden Aufwendungen abgegolten, die mit der erstmaligen Herstellung eines Netzanschlusses oder der Abänderung eines bestehenden Anschlusses infolge Erhöhung der Anschlussleistung eines Netzbenutzers unmittelbar verbunden sind.

Aus einem **Vergleich der beiden oben definierten Aufwandsarten (Netzzutrittsentgelt, Netzbereitstellungsentgelt)** ergibt sich Folgendes:

Gemeinsam ist diesen Entgelten, dass sie anlässlich der Herstellung bzw. Bereitstellung des Stromanschlusses durch den Netzbetreiber vom Netzbenutzer zu entrichten sind.

Der Hintergrund dieser Zahlungen sowie deren weiteres Schicksal gestalten sich jedoch, wie aus obigen Definitionen ergibt, völlig verschieden:

- Mit dem **Netzzutrittsentgelt** werden die Aufwendungen abgegolten, die mit der **Herstellung bzw. Abänderung des Anschlusses** verbunden sind. Dieses Entgelt ist, unabhängig von Dauer und Schicksal des Stromlieferungsvertrages **nicht mehr rückzahlbar** oder in irgendeiner Weise mit dem Stromnutzungsentgelt der folgenden Jahre verknüpft.
- Das **Netzbereitstellungsentgelt** stellt einen pauschalen Beitrag zu den bereits erfolgten **Investitionen in das Netz** dar, der jedoch im Gegenzug zu geringeren Preisen der Netznutzung führt. Dies wird dadurch gewährleistet, dass der Netzbetreiber gemäß § 3 SNT-VO 2006 verpflichtet ist, die vereinnahmten Netzbereitstellungsentgelte über einen Zeitraum von 20 Jahren aufzulösen, sodass sie sich im Endeffekt **kostenmindernd auf das Netznutzungsentgelt** auswirken. Außerdem haben die Netzbetreiber im Falle einer mindestens dreijährigen Verringerung der Ausnutzung bzw. Stilllegung des Netzzuschlusses innerhalb von 15 Jahren einen **Rückerstattungsanspruch**. Schließlich besteht ein Anrechnungsanspruch bei **örtlicher Übertragung**.

Diese beschriebene unterschiedliche Qualität der Entgelte rechtfertigt auch eine unterschiedliche Zuordnung für bilanzielle bzw. steuerliche Belange, die Streitgegenstand dieses Beschwerdeverfahrens war:

**a) Zur Frage der Zuordnung des Netzbereitstellungsentgeltes zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Objekte (wie von der Bf begehrte):**

Anschaffungskosten müssen gemäß § 203 Abs. 2 UGB dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Herstellungskosten sind nach § 203 Abs. 3 UGB jene Aufwendungen, die für Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen.

Ein **einheitliches Wirtschaftsgut** liegt vor, wenn die Bestandteile in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (VwGH 20.02.2008, 2006/15/0130). Was Teil eines Wirtschaftsgutes oder eigenständiges Wirtschaftsgut ist, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung (*Doralt*, EStG<sup>17</sup>, § 4 Tz 34).

Dem Bf ist grundsätzlich darin zuzustimmen, wenn er ausführt, dass Anschlusskosten an das Versorgungsnetz nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Herstellungskosten des Gebäudes zuzuordnen sind.

Der Hintergrund dieser Qualifikation ist aber, dass unter "Anschlussgebühren" in der Regel nur solche Aufwendungen verstanden werden, die tatsächlich zu einer untrennbaren Verbindung mit dem Gebäude führen. Derartige Kosten fließen dauerhaft und endgültig in den Vermögensgegenstand "Gebäude" ein, weil sie weder rückzahl- noch übertragbar sind. Insofern ist auch nach der Verkehrsauffassung ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang gegeben.

Eine derartige Zuordnung ist beim **Netzzutrittsentgelt**, das die Aufwendungen des Netzbetreibers im Zusammenhang mit dem erstmaligen Anschluss oder dessen Abänderung bezüglich einer konkreten Anschlussanlage abgelten soll, auch gerechtfertigt,

weil dadurch eine unübertragbare Verbindung mit dem betreffenden Objekt (Gebäude) hergestellt wird.

**Im Unterschied** dazu wird aber eine solche untrennbare Verbindung mit dem Objekt durch die **Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes** nicht hergestellt. Die Netznutzung kann unter Anrechnung des bereits geleisteten Netzbereitstellungsentgeltes jederzeit auf ein anderes Objekt im Netzgebiet des Netzbetreibers übertragen werden. Dies ist sodann mit einer Verminderung des erworbenen Ausmaßes der Netzbereitstellungsleistung für den bisherigen Standort (= bisheriges Objekt) verbunden [siehe Anhang I, Punkt 2.6 a) zu den Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X].

Mit dem Netzbereitstellungsentgelt werden Aufwendungen des Netzbetreibers im Zusammenhang mit dem Ausbau des Netzes abgegolten. Dessen Entrichtung berechtigt somit den Netzbenutzer zur Netznutzung auf der vereinbarten Netzebene unabhängig von der Lage des Objektes im Netzgebiet des Netzbetreibers.

Eine untrennbare Verbindung dieser Aufwendungen mit dem Objekt am bisherigen Standpunkt kann somit nicht unterstellt werden, sodass nach der Verkehrsauffassung nicht von einem einheitlichen Wirtschaftsgut ausgegangen werden kann.

Außerdem fließen die Aufwendungen für die Netzbereitstellung im Gegensatz zum Netzzutrittsentgelt nicht endgültig in den Vermögenswert des Gebäudes ein, für welches der Anschluss errichtet wurde, sondern berechtigen diese den Netzbenutzer zur Nutzung des Netzes im vereinbarten Ausmaß im Netzgebiet des Netzbetreibers, wobei durch die Entrichtung dieses Pauschalbetrages eine Verringerung der Netznutzungsentgelte für die folgenden 20 Jahre verbunden ist. Darüber hinaus besteht im Falle länger dauernder Nichtnutzung mit Möglichkeit der Rückerstattung innerhalb der folgenden 15 Jahre.

Auch daraus ergibt sich ein wesentlicher Unterschied zum Netzzutrittsentgelt, das sich weder mindernd auf die laufenden Nutzungsentgelte auswirkt noch rückzahlbar ist (Punkt 1.1.1 des Anhanges zu den Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X).

Das Netzbereitstellungsentgelt stellte damit **keinen Aufwand** dar, der **endgültig in den Vermögensgegenstand "Gebäude" bzw. "Anlage" eingeflossen** und damit diesem Wirtschaftsgut zuordenbar gewesen wäre, wie das die Definition der Anschaffungskosten gemäß § 203 UGB fordert. Vielmehr war dieser Aufwand mit der zukünftigen Netznutzung verknüpft und bestand ein **unmittelbarer Zusammenhang mit den** sich aus dem Energielieferungsvertrag (= Dauerschuldverhältnis) ergebenden laufenden **Nutzungsentgelten**.

Eine Zurechnung zum Wirtschaftsgut "Gebäude" bzw. "Anlage" erschien sohin nicht gerechtfertigt.

In weiterer Folge war aber zu prüfen, inwieweit durch die Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes ein – wie von der belangten Behörde vermeint – nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut (Recht) erworben wurde oder – bedingt durch die besondere Konstellation der Verminderung der Nutzungsentgelte

sowie die Rückzahlbarkeit – eine anderweitige bilanzielle Behandlung dieses "Baukostenzuschusses" geboten war:

**b) Zur Frage der Qualifikation des Netzbereitstellungsentgeltes als eigenständiges immaterielles, nicht abnutzbares Wirtschaftsgut (wie von der belangten Behörde begehrte) oder als "Vorauszahlungen":**

In diesem Zusammenhang war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – ebenso wie bei der Abgrenzung von Mietrecht und Mietzinsvorauszahlungen – zu hinterfragen, ob die Bf mit der Netzbereitstellungsentgelt ein eigenes Wirtschaftsgut in Form eines Rechts erworben hat oder ob es sich hiebei lediglich um Vorauszahlungen handelte, die periodengerecht mittels eines Rechnungsabgrenzungspostens abzugrenzen waren :

Aus § 198 Abs. 5 und 6 UGB ergibt sich ein verpflichtender Ansatz von **aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten**.

Da Rechnungsabgrenzungsposten als "grundsätzlicher" Bestandteil der handelsrechtlichen Bilanzierung zu werten sind und die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 auf einer Maßgabe handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) basiert, sind für den Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG 1988, der im gegenständlichen Fall unbestritten vorliegt, Rechnungsabgrenzungsposten verpflichtend einzustellen (*Fritz-Schmied*, Verpflichtender Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der Steuerbilanz?, in: ÖStZ 2003, 345 zu Vorgängerbestimmungen des § 198 Abs. 5 und 6 HGB).

Der Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten ist an folgende **Voraussetzungen** geknüpft (siehe *Bertl/Deutsch/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>6</sup>, Wien 2009):

- Es muss sich um Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag handeln.
- Die Ausgaben bzw. Einnahmen müssen Aufwand bzw. Ertrag nach dem Abschlussstichtag darstellen. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass der wirtschaftliche Grund der Ausgaben bzw. Einnahmen, ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zukunft liegt, dass die dafür zu erhaltende oder zu erbringende Gegenleistung erst nach dem Abschlussstichtag erfolgt.
- Die Erfolgswirksamkeit muss für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag gegeben sein. Die Ermittlung des bestimmten Zeitraumes darf nach herrschender österreichischer Lehre nicht zu restriktiv gesehen werden (vgl. *Mayr* in RdW 2001, 240 unter Verweis auf *Hartung*, nach dem eine aktive Rechnungsabgrenzung von Ausgaben zu erfolgen habe, wenn bei objektiver Betrachtungsweise ein quasi-sicherer Gegenwert vorliege). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie der teleologischen Interpretation ist nach *Bertl/Frabberger* in RWZ 1999, 18 bei der Ermittlung des bestimmten Zeitraumes breiter Raum zu lassen.

**Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite** der Bilanz sind nur für Ausgaben vor dem Bilanzstichtag anzusetzen, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem

Bilanzstichtag darstellen, also Vorleistungen für noch nicht erbrachte Gegenleistungen sind (vgl. § 198 Abs. 5 UGB).

Für die Bildung einer Rechnungsabgrenzung reicht es grundsätzlich aus, wenn mit der **Vorleistung ein zeitraumbezogenes Verhalten erwartet wird, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden kann.**

Entscheidend für die Klassifizierung einer Zahlung als Vorleistung ist, ob der Empfänger die Zahlung im Falle der vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses behalten darf oder ob er sie (zeitanteilig) zurückerstatten muss (siehe RWP 2014, 8, Aktivierungsmöglichkeiten iZm Bestandsverträgen, unter Hinweis auf BFH 19.05.2010, I R 65/09, BStBl II 2010, 967, und BFH 22.6.2011, I R 7/10).

**Nutzungsrechte** zählen grundsätzlich zu den immateriellen Vermögensgegenständen und sind nach den Vorschriften des UGB zu aktivieren (§ 244 UGB).

Obwohl auch das aus einem Mietvertrag folgende Nutzungsrecht entgeltlich erworben wird, da dafür ein laufender Mietzins zu entrichten ist, ist dieses Recht wegen Vorliegen eines schwebenden Geschäfts nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nicht in die Bilanz aufzunehmen. Die Behandlung als schwebendes Geschäft lässt sich daraus ableiten, dass für bestimmte Perioden laufende Zahlungen (Monatsmieten) entrichtet oder dafür Vorauszahlungen geleistet werden (Nowotny in Straube, UGB Wiener Kommentar<sup>3</sup>). Gerade bei Dauerschuldverhältnissen wie dem Mietverhältnis, die auf einen fortwährenden Leistungsaustausch gerichtet sind, kann daher ein auf die Nutzung entfallendes Entgelt nicht als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsgutes "Nutzungsrecht" aktiviert werden (BFH 25.10.1994, VIII R 65, 91; RWP 2014, 8, Aktivierungsmöglichkeiten iZm Bestandsverträgen).

Obige Ausführungen decken sich auch mit den Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur **Abgrenzung von sog. "Mietvorauszahlungen" von Anschaffungskosten eines Mietrechts (VwGH 15.04.1998, 98/14/0043 mwN)**. Der VwGH betonte, dass sich diese Abgrenzung jeweils nur nach den Verhältnissen des Einzelfalles durchführen lasse. Anschaffungskosten eines Mietrechtes würden vorliegen, wenn die betreffende Geldleistung für den Abschluss des Mietvertrages als solchen und nicht für die zeitraumbezogene Nutzung des Mietobjektes erbracht werde. Zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes könne auch nur ein über das **angemessene Nutzungsentgelt** hinausgehendes Entgelt zählen. Die laufend zu entrichtende Miete ist hingegen – gleichgültig, wann sie bezahlt wird – unmittelbare Gegenleistung für die Nutzung des Mietobjekts. Die Refundierung einer geleisteten Vorauszahlung im Falle der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages deutet auf ein (zeitraumbezogenes) Nutzungsentgelt hin, während eine fehlende Refundierungsmöglichkeit auf Anschaffungskosten eines Mietrechtes hindeutet (UFS 07.07.2004, RV/2915-W/02).

**Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeuten obige Ausführungen Folgendes:**

Der Stromlieferungsvertrag begründet ein Dauerschuldverhältnis; der Energielieferungsvertrag stellt einen Kaufvertrag in Form eines Sukzessivlieferungsvertrages dar (OGH 11.10.2010, 6Ob190/10z). Sukzessivlieferungsverträge sind schwebende Geschäfte, also Vertragsverhältnisse, die noch von keiner Seite erfüllt sind (BFH 27.02.1976, III R 64/74).

**Das Netznutzungsentgelt ist gemäß § 25 EIWOG** in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung eines jener Entgelte, die **für die Netznutzung** zu entrichten sind (arg.: "Das für die Netznutzung zu entrichtende Entgelt bestimmt sich aus dem 1. Netznutzungsentgelt, 2. Netzbereitstellungsentgelt, ...").

Nach § 5 SNT-VO 2006 sind vom Entnehmer grundsätzlich die jährlich zu entrichtenden **Netznutzungsentgelte** zu leisten, die die **Kosten für die Errichtung, den Ausbau, die Instandhaltung und den Betrieb des Netzesystems** abgelten sollen.

Zusätzlich ist der Netzbetreiber gemäß § 3 SNT-VO 2006 berechtigt, mit dem **Netzbereitstellungsentgelt** einen **einmaligen Pauschbetrag für den von ihm bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau der Netzebenen** zu verrechnen, die entsprechend dem vereinbarten Ausmaß der Netznutzung tatsächlich in Anspruch genommen werden. Bezugsgröße für die Bestimmung des Netzbereitstellungsentgelts ist nach § 3 Abs. 4 SNT-VO 2006 das vereinbarte oder tatsächlich in Anspruch genommene Ausmaß der Netznutzung in kW.

Den Erläuternden Bemerkungen zur SNT-VO 2006 ist die **Zielsetzung des Netzbereitstellungsentgeltes** zu entnehmen. Danach dient es dazu, einen Beitrag des Abnehmers zu den Investitionen zu leisten und damit **das Netz zu niedrigeren Preisen zu nutzen**. Infolgedessen sind die vereinnahmten Netzbereitstellungsentgelte auch über einen Zeitraum von 20 Jahren aufzulösen (§ 3 Abs. 6 SNT-VO; siehe hiezu OGH 09.08.2007, 2Ob74/07g).

Aus einer Zusammenschau der Definitionen des Netznutzungsentgeltes und des Netzbereitstellungsentgeltes ergibt sich, dass die **Kosten der Errichtung und des Ausbaus des Netzes grundsätzlich Preisbestandteile des Netznutzungsentgeltes** sind. Errichtungs- und Ausbaukosten für vergangene Zeiträume, die nunmehr vom Entnehmer genutzt werden, können aber aufgrund der Sonderbestimmung des § 3 SNT-VO in Form eines Pauschalbetrages, nämlich des Netzbereitstellungsentgeltes, verrechnet werden. Durch die Auflösungspflicht der vereinnahmten Netzbereitstellungsentgelte innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ist eine Kostenminderung der jährlich zu entrichtenden Netznutzungsentgelte gewährleistet. Damit ist ein **unmittelbarer Konnex zum Netznutzungsentgelt** hergestellt. Darüber hinaus besteht innerhalb von 15 Jahren eine **Rückzahlungsverpflichtung** für nicht benützte Netzbereitstellungsentgelte, wenn der Anschluss länger (mehr als drei Jahre) nicht genutzt oder stillgelegt wird. Auch dieser Umstand zeigt die Abhängigkeit des Netzbereitstellungsentgeltes von der tatsächlichen Netznutzung auf.

Wendet man nun auf diese Konstellation die Rechtsprechung des VwGH zur **Abgrenzung von Mietzinsvorauszahlungen und Erwerb eines Mietrechts** an, so ergibt sich Folgendes:

Einerseits wird durch die entsprechende Verminderung der Nutzungsentgelte bewirkt, dass die Verrechnung des Pauschalbetrages für bereits durchgeführte Errichtungs- und Ausbaukosten sich innerhalb jenes Betrages bewegt, der als **angemessenes Nutzungsentgelt** verrechnet werden darf, zumal die Definition des Nutzungsentgeltes gemäß § 5 SNT-VO auch die Errichtungs- und Ausbaukosten als Preisbestandteile vorsieht. Ein über das angemessene Netznutzungsentgelt hinausgehendes Entgelt kann sohin nicht ersehen werden. Aber nur ein solcher Betrag könnte nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Erwerb des Mietrechts als Anschaffungskosten für ein eigenständiges Recht betrachtet werden.

Andererseits stellt auch die **Refundierungsmöglichkeit** für den Fall länger andauernder Nichtnutzung oder Stilllegung einen maßgeblichen Hinweis dafür dar, dass ein unmittelbarer Zusammenhang dieses Betrages mit den Nutzungsentgelten gegeben ist.

Die Bf konnte durch die Vorleistung des Netzbereitstellungsentgeltes in Form pauschaler Errichtungskosten ein **zeitraumbezogenes Verhalten** des Netzbetreibers in Form der Zurverfügungstellung des Netzes erwarten, was wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden kann. Der Netzbetreiber durfte die Vorleistung als Empfänger im Falle einer länger andauernden Nichtnutzung auch nicht behalten.

Diese Umstände sprachen aufgrund obiger Erwägungen dafür, dass für die gegenständliche "Vorauszahlung" (Netzbereitstellungsentgelt) **gemäß § 198 Abs. 5 UGB ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten** einzustellen und dieser Betrag nicht als Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut (Strombezugsrecht) zu qualifizieren war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 18.12.1996, 94/15/0148, auf die Möglichkeit der Einstellung eines Passivpostens eigener Art ("Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen") beim Zuschussempfänger nach herrschender Auffassung im Handelsrecht hingewiesen, vorausgesetzt, dass es sich um eine zeitraumbezogene Leistung handelt. Auch diese Aussage bestätigt die Ansicht des Aufteilungsgebotes im Rahmen eines Postens nach Art einer aktiven Rechnungsabgrenzung, da, wie dargelegt, eine Zeitraumbezogenheit jedenfalls gegeben ist.

Aufgrund des Gesagten kann den **Aussagen in Rz 3125 EStR** nicht gefolgt werden, wonach das mit der Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes erworbene Recht keiner Abnutzung unterliege.

Dem Erkenntnis **VwGH 06.06.1958, 1580/57**, in dem der Gerichtshof einem Strombezugsrecht mangels Voraussehbarkeit einer bestimmten Dauer die Abnutzbarkeit absprach, lag ein vom beschwerdegegenständlichen verschiedener Sachverhalt zugrunde: Im damaligen Fall wurde gegen die Überlassung eines Wasserrechts ein kostenloses immerwährendes Strombezugsrecht erworben.

Im nunmehrigen Fall wird die Netznutzung vom Entnehmer durch Zahlung der Nutzungsentgelte im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses (Stromlieferungsvertrag) während des Nutzungszeitraumes laufend entgolten.

Der Netzbewerter erwirbt das Netznutzungsrecht zwar erst mit Bezahlung des Netzbereitstellungsentgeltes (2.2.1 der Allgemeinen Bedingungen). Aus der klaren Definition des Netzbereitstellungsentgeltes als Pauschalbetrag (= quasi Beitrag) für den vom Netzbetreiber bereits durchgeführten Netzausbau (= Investitionskosten) ist jedoch ersichtlich, dass die Leistung dieses Betrages lediglich Voraussetzung für die Netzbereitstellung, wirtschaftlich jedoch nicht als Entgelt für den Erwerb des Netznutzungsrechts zu qualifizieren ist. Diese Sichtweise wird dadurch erhärtet, dass die tatsächlich vereinbarten Netzbereitstellungsentgelte durch den Netzbetreiber nicht als Preis für dessen Leistung per se vereinbart werden dürfen, sondern innerhalb der folgenden 20 Jahre mit den Netznutzungsentgelten gegenzuverrechnen sind.

Dass jene Aufwendungen (= vorfinanzierte Investitionen für den Netzausbau), die durch das Netzbereitstellungsentgelt abgegolten werden, wirtschaftlich und technisch einer Abnutzung unterliegen, kann überdies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wohl nicht angezweifelt werden.

Einen weiteren Hinweis darauf, dass eine Verteilung des Netzbereitstellungsentgeltes über den voraussichtlichen Nutzungszeitraum geboten ist, ergibt sich auch aus der Bezeichnung der von Netzzutritts- und Netzbereitstellungsentgelt als "Baukostenzuschüsse) in **§ 60 Abs. 4 EIWOG 2010** (siehe dazu auch Erläuterungen in der Regierungsvorlage, 994 BlgNR XXIV. GP, 25). Baukostenzuschüsse, die eine zeitraumbezogene Leistung (mit)abgeln, sind aber auch nach der Verwaltungspraxis (EStR Rz 1032) verteilt über den Zeitraum der Einräumung des Nutzungsrechtes abzugrenzen.

#### **Ergebnis/Beschwerdepunkt Netzbereitstellungsentgelt:**

**Insgesamt** war bei der Qualifikation des Netzbereitstellungsentgeltes aufgrund obiger Ausführungen somit davon auszugehen, dass es sich dabei **nicht um die Anschaffung eines immateriellen (nicht abnutzbaren) Nutzungsrechtes** handelte, sondern um einen Aufwand im Sinne einer **Vorleistung des Netzbewerbers für ein zeitraumbezogenes Verhalten des Netzbetreibers**, das wirtschaftlich als Gegenleistung für die Vorleistung aufgefasst werden kann.

Bei solchen Vorleistungen ("Vorauszahlungen") für noch nicht erbrachte Gegenleistungen handelt es sich um Ausgaben vor dem Bilanzstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, für die ein (aktiver) Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist. Die bestimmte Zeit ergibt sich entsprechend dem für die Auflösung der vereinbarten Netzbereitstellungsentgelte beim Netzbetreiber veranschlagten Zeitraum von 20 Jahren, der auch wirtschaftlich im Hinblick auf die Nutzungsdauer der Investitionsmaßnahmen sowie die Angemessenheit des Nutzungszeitraumes gerechtfertigt erscheint. Es war daher **für die Auflösung dieses Rechnungsabgrenzungspostens ein Zeitraum von 20 Jahren** anzusetzen. Dieser

Zeitraum wurde letztlich auch von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens als angemessen angesehen, da - wie vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 14.12.2015 treffend ausgeführt - die entsprechende Vorauszahlung nach 20 Jahren erschöpft ist.

Für das beschwerdegegenständliche Jahr 2008 bedeutet die Verteilung der Vorauszahlung über den zwanzigjährigen Nutzungszeitraum, dass das Netzbereitstellungsentsgelt ab Beginn der Nutzung als Aufwand zu berücksichtigen ist. Laut Rechnung der NB AG vom 23.07.2008, eingelangt bei der Bf am 28.07.2008, zahlbar bis 22.08.2008, wurde die vereinbarte Leistung mit vollständigem Rechnungsausgleich erworben. Dies bedeutet, dass der Nutzungszeitraum 2008 noch fünf Monate (August bis Dezember) umfasste.

Der **anteilige Aufwand 2008** ermittelte sich soh in folgendermaßen:

Netzbereitstellungsentsgelt	21.106,35 €
Jährliche Auflösung bei 20 Jahren Nutzungszeitraum	1.055,35 €
<b>Aliquoter Anteil 2008 (5 Monate)</b>	<b>439,72 €</b>

### **III) Zum Streitpunkt 2/Anschlusswert Nahwärme:**

#### **A) Sachverhalt:**

Diesem Beschwerdepunkt lag folgender für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt zugrunde:

Die Bf ist eine Genossenschaft, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt. Sie besitzt eine Filiale in A. Bis 2008 wurde das Betriebsgebäude der dortigen Betriebsstätte mittels Ölheizung mit Wärme und Warmwasser versorgt. Im Jahr 2008 wurde die Wärmeversorgung umgestellt. Die Ölheizung wurde ausgebaut und entsorgt und das Betriebsgebäude an das Nahwärmeverteilernetz der Nahwärme A angeschlossen. Der Umbau betraf sowohl das alte Betriebsgebäude (Anschaffungskosten 260.473,70 €, die im Jahr 2008 bereits zur Gänze abgeschrieben waren) sowie den Zubau 2008 (Anschaffungskosten 88.816,16 €/Nutzungsdauer 33,33 Jahre). Die Heizung wurde am 15.10.2008 in Betrieb genommen. Die Restnutzungsdauer des Heizungsumbaus beträgt 15 Jahre.

Grundlage für die Wärmeversorgung war das Wärmelieferungsübereinkommen zwischen der Nahwärme A eGen und der AAB vom 1. April 2008.

Für die Herstellung des Anschlusses waren vom Wärmeversorgungsunternehmen Anschlusskosten in Höhe von brutto 8.580,00 € (netto 7.150,00 €) zu bezahlen (siehe Punkt 5.3. des Wärmelieferungsübereinkommens). Diese Anschlusskosten wurden folgendermaßen berechnet:

- Hausanschlusspauschale bis 15 m Leitung = 4.250,00 €
- 145 € pro kW Anschlussleistung + 20 kW Anschlussleistung = 2.900,00 €

Das Wärmelieferungsübereinkommen wurde beginnend mit dem Unterfertigung des Vertrages auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei beiderseits für die Dauer von 15 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechtes verzichtet wurde (Punkt 7.1 des Wärmelieferungsübereinkommens).

Diese Aufwendungen wurden von der Bf im Jahr 2008 als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand (Konto "Instandhaltung von Gebäuden") gewinnmindernd geltend gemacht.

Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass es sich bei der Leistung des Entgeltes für den Anschlusswert/Nahwärme um ein nicht der Abnutzung unterliegendes Recht handle. Im nunmehr angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2008 wurde daher vom Finanzamt der von der Bf geltend gemachte Aufwand von 2.900,00 € nicht mehr gewinnmindernd berücksichtigt.

Dagegen ist das Beschwerdebegehren gerichtet. Die Bf ist der Ansicht, dass die Trennung der Anschlusskosten in Hausanschlusspauschale (damit fließe die Leitungslänge bis zur Übergabestelle in die Berechnung der Anschlusskosten ein) und Anschlussleistung (damit fließe die zu bereitstellende Wärmeleistung in die Berechnung der Anschlusskosten ein) lediglich von abrechnungstechnischer Bedeutung sei. Beide Positionen ergäben die Anschlusskosten (= einheitliche Leistung "Herstellung eines Hausanschlusses"); eine Differenzierung in sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand (Hausanschlusspauschale) und nicht abnutzbares Recht (Anschlussleistung) sei nicht zutreffend. Aber selbst bei differenzierter Betrachtung müssten bei analoger Anwendung der zum Netzbereitstellungsentsgelt dargelegten Grundsätze die Aufwendungen ebenfalls dem Gebäude zugerechnet werden, mit dem Unterschied, dass Erhaltungsaufwand vorliege, weil die ursprüngliche Heizungsanlage durch den Anschluss an das Nahwärmeversorgungsnetz ersetzt worden sei. Es wurde daher die Berücksichtigung des strittigen Anschlusswertes Nahwärme in Höhe von 2.900,00 € als Erhaltungsaufwand beantragt.

## **B) Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den im Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen; das sind vor allem die Rechnung der Nahwärme AA vom 21.11.2008 über 7.150,00 € netto und das Wärmelieferungsübereinkommen vom 01.04.2008. Die Informationen zur Inbetriebnahme wurden von der steuerlichen Vertreterin im Vorhaltswege (siehe Schreiben vom 11.11.2015) dargelegt. Das Ausmaß der Nutzungsdauer von 15 Jahren wurde in Übereinstimmung mit beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens ermittelt.

## **C) Rechtliche Beurteilung:**

### **1) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:**

#### **Einkommensermittlung/Körperschaften:**

Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz 1988.

### **Absetzung für Abnutzung - § 7 Abs. 1 und 2 EStG 1988** lauten:

"(1) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

(2) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages."

### **Bewertung - § 6 EStG 1988:**

"Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt Folgendes:

1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. ..."

Der Begriff "**Herstellungsaufwand**" wird im Gesetz nicht definiert. Nach Lehre und Rechtsprechung liegt Herstellungsaufwand vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändern (Laudacher/Jakom, EStG, 2015, § 6 Rz 33 mwN).

**"Erhaltungsaufwand"** dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen zu versetzen. Er führt in der Regel zu sofortigen Betriebsausgaben (Laudacher/Jakom, EStG, 2015, § 6 Rz 34 mwN).

### **2) Erwägungen:**

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war zwischen den Parteien Umfang und Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit der Anschlusskosten im Zusammenhang mit der Umstellung der Heizung von Öl- auf Nahwärmeversorgung strittig.

Laut Abrechnung des Wärmeversorgungsunternehmens setzte sich die Anschlussgebühr in Höhe von netto insgesamt 7.150,00 € aus zwei Komponenten zusammen, einerseits aus der Hausanschlussgebühr (4.250,00 €) und andererseits aus der Anschlussleistung (2.900,00 €).

Die Bf machte den gesamten Betrag im Jahr der Verausgabung als Betriebsausgabe aus dem Titel des Erhaltungsaufwandes geltend.

Nach Ansicht der belangten Behörde handelte es sich bei dem Wert für Anschlussleistung (2.900,00 €) analog dem durch das Netzbereitstellungsentgelt im Rahmen des Stromanschlusses erworbenen Rechts um ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut (Wärmebezugsrecht).

In seinem jüngsten Erkenntnis zu einem gleichgelagerten Fall, in dem die Abzugsfähigkeit eines Betrages, der ebenfalls die beiden Komponenten Hausanschlussgebühr und Anschlussleistung umfasste, als Erhaltungsaufwand (ebenfalls wegen Umstellung der Wärmeversorgung von Öl auf Nahwärme - siehe Berufungsentscheidung UFS 14.11.2011,

RV/1041-L/10) strittig gewesen war, entschied der Verwaltungsgerichtshof in folgender Weise (**VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195**):

**1. Die Umstellung** eines Hauses von Ölheizung auf Fernwärme stellt **keine Erhaltungsmaßnahme** dar (die Anschlusskosten an die Fernwärme sind daher aktivierungspflichtig). Es handelt sich dabei nicht um bloße Instandhaltung, zumal auch bei einer Umstellung von Fernwärme auf Öl Umbaumaßnahmen (Einrichtung eines Heizraumes, Einbau eines Öltanks etc) erforderlich sind, die jedenfalls zu Herstellungsaufwand führen. Folglich sind die Aufwendungen für eine Umstellung auf einen Fernwärmeanschluss – unabhängig davon, ob sie im Zuge eines Neubaus oder danach anfallen – nicht Erhaltungskosten des Gebäudes.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die Unterscheidung in Nah- und Fernwärme für die steuerliche Beurteilung nicht von Bedeutung ist, da sich die Definitionen nur daran orientieren, ob die Versorgung über kürzere (Nahwärme) oder längere (Fernwärme) Strecken erfolgt ( <https://de.wikipedia.org/wiki/Nahwärme> ). Auch dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes lag sachverhaltsmäßig eine Versorgung durch Nahwärme zugrunde.

**2. Die Kosten des Anschlusses** an öffentliche Versorgungssysteme wie Gas, Wasser, Kanalisation oder Fernwärme zählen zu den **Herstellungskosten des Gebäudes** (VwGH 02. 11.1999, 99/15/0169). Im Beschwerdefall blieb die Annahme der Restnutzungsdauer im Ausmaß der Dauer des Kündigungsverzichtes unbeanstandet.

**3. Dass die Aufwendungen** für das Hausanschlusspauschale sowie den Anschlusswert in diesem Zusammenhang einer differenzierten Behandlung bedürften, wurde vom Verwaltungsgerichtshof nicht in Erwägung gezogen.

Legt man diese jüngsten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes auf den beschwerdegegenständlichen Fall um, so kommt man **zu folgendem Ergebnis:**

Der Ansicht der belangten Behörde, dass die im Rahmen der Anschlusskosten verrechnete Anschlussleistung in Höhe von 2.900,00 € ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut darstelle, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr handelt es sich dabei um einen Teil der Kosten des Anschlusses an ein öffentliches Versorgungssystem (Wärmeversorgung), die nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gänze den Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen sind. Eine Qualifikation als Erhaltungskosten kommt aus den im Erkenntnis VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195, dargelegten Gründen nicht in Frage.

Die Anschlusskosten betragen im gegenständlichen Fall 7.150,00 € (netto). Wie sich im Rahmen des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht herausstellte, betrafen diese Aufwendungen zum weitaus überwiegenden Teil den bereits abgeschriebenen Altbestand des Gebäudes (ehemalige Anschaffungskosten 260.473,70 €) sowie den Zubau 2008 (Anschaffungskosten 88.816,16 €, Nutzungsdauer 33,33 Jahre). Im Hinblick auf dieses Nutzungsverhältnis sowie in Anlehnung an das zitierte VwGH-Erkenntnis, das ebenfalls die Annahme einer Restnutzungsdauer im Ausmaß der Dauer des

Kündigungsverzichtes unbeanstandet ließ, wurde die Nutzungsdauer der durch die Umstellung der Wärmeversorgung verursachten Aufwendungen einvernehmlich mit 15 Jahren (= Dauer des Kündigungsverzichtes) in Anschlag gebracht.

Die Inbetriebnahme der Heizung erfolgte am 15.10.2008. Für das Jahr 2008 war sohin gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 der halbe Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung in Ansatz zu bringen. Rechnerisch bedeutet dies Folgendes (Beträge in Euro):

Anschlusskosten netto	7.150,00
Jährliche AfA/Nutzungsdauer 15 Jahre	476,67
<b>AfA 2008 (Hälftebetrag)</b>	<b>238,34</b>

**IV)** Aufgrund obiger Ausführungen zu den beiden Beschwerdepunkten waren die **Einkünfte der Bf im Jahr 2008 laut Erkenntnis** folgendermaßen zu ermitteln:

**Berechnung Bilanzgewinn 2008:**

Bilanzgewinn vor BP	285.510,70
+ Regenwasserkanalisation/ K lt. BP = unstrittig	-1.727,25
+ Verglasung/ F lt. BP = unstrittig	+7.521,47
+ Netzbereitstellungsentgelt/ Anschlusswert lt. Erklärung/Bilanz	+1.055,32
- Aktive Rechnungsabgrenzung/ Netzbereitstellungsentgelt lt. Erkenntnis	-439,72
+ Anschlusskosten/Nahwärme AA lt. Erklärung (Erhaltungsaufwand)	+7.150,00
- AfA/Anschlusskosten Nahwärme AA lt. Erkenntnis	-238,34
+ Kanal- und Wasserleitungsanschlussgebühr lt. BP = unstrittig	5.335,83
<b>Bilanzgewinn lt. Erkenntnis</b>	<b>304.168,01</b>

**Berechnung Gesamtbetrag der Einkünfte:**

Einkünfte vor BP	284.998,80
+ Regenwasserkanalisation/ K lt. BP = unstrittig	-1.727,25

+ Verglasung/ F lt. BP = unstrittig	+7.521,47
+ Netzbereitstellungsentgelt/ Anschlusswert lt. Erklärung/Bilanz	+1.055,32
- Aktive Rechnungsabgrenzung/ Netzbereitstellungsentgelt lt. Erkenntnis	-439,72
+ Anschlusskosten/Nahwärme AA lt. Erklärung (Erhaltungsaufwand)	+7.150,00
- AfA/Anschlusskosten Nahwärme AA lt. Erkenntnis	-238,34
+ Kanal-, Wasserleitungsanschlussgebühr lt. BP = unstrittig	5.335,83
<b>Einkünfte lt. Erkenntnis</b>	<b>303.656,11</b>

## V) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

### Zu Punkt 1 (Netzbereitstellungsentgelt):

Bezüglich der Behandlung des Netzbereitstellungsentgeltes beim Netznutzer gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und weichen die Aussagen im gegenständlichen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes von jenen in Rz 3125 EStR ab. Es liegt sohin eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

### Zu Punkt 2 (Anschlusskosten/Nahwärme):

Diesbezüglich ist zu einem sachverhaltsmäßig gleichgelagerten Fall das Erkenntnis VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195, ergangen, das eindeutige Aussagen zur gegenständlichen Problematik getroffen hat. Das Ausmaß der Nutzungsdauer, über die die Anschlusskosten abzuschreiben sind, ist jeweils im Einzelfall unter Beachtung aller konkret vorliegenden Sachverhaltselemente zu bestimmen. Es liegt sohin in diesem Punkt insgesamt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

