

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache der Bf., Adr., vertreten durch Dr. Andreas Königer Wirtschaftsprüfungs-u. Steuerberatungs GmbH, Schottenfeldgasse 71/1/9, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 28.8.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 2.8.2012, betreffend Körperschaftssteuer für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgeben.

Der Körperschaftssteuerbescheid 2007 bleibt unverändert.

Die Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 werden abgeändert.

Die Höhe der Abgaben und die Berechnung der Bemessungsgrundlagen sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die im Geschäftszweig industrielle Holzver- und bearbeitung tätig ist und ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelt.

Im Jahr 2012 wurde seitens der Abgabenbehörde eine Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 durchgeführt.

Anlässlich dieser Prüfung wurde unter Punkt 3 der Niederschrift (Strombezugsrechte - Abschreibung) Folgendes festgestellt:

"*Sachverhalt:*

Im Zuge des Neubaus des Sägewerkes in Ort, welches im Jahr 2008 eröffnet wurde, wurden vom Stromversorger EVN bereits 2007 Netzbereitstellungsentgelt und Netzzutrittsentgelt vorgeschrieben. Seitens des Untemehmens erfolgte die Aktivierung auf dem Sachkonto Strombezugsrechte (160), die Abschreibungsdauer wurde mit 10 Jahren festgelegt und mit der Abschreibung im 2. Halbjahr 2007 begonnen.

Die Inbetriebnahme des Werkes erfolgte lt. AfA-Verzeichnis mit 31.5.2008

Prüfungsfeststellung:

Für die Abschreibung gilt es zwischen Netzbereitstellungsentsgelt und Netzzutrittsentsgelt zu unterscheiden.

Der Beginn der Abschreibung richtet sich nach der Inbetriebnahme (§ 7 Abs. 2 EStG).

Da die Zahlungen in Zusammenhang mit den Investitionen in den Neubau der Säge getätigt wurden, ist als Abschreibungsbeginn der Inbetriebnahmezeitpunkt des Werkes anzusetzen, dieser wurde lt. Anlageverzeichnis mit 31.5.2008 angesetzt.

Für 2007 steht eine AfA nicht zu, weder für das Netzbereitstellungsentsgelt noch für das Netzzutrittsentsgelt.

Durch das einmalig zu leistende Netzzutrittsentsgelt werden dem Netzbetreiber alle Aufwendungen abgegolten, die mit der erstmaligen Herstellung eines Anschlusses an ein Netz oder der Abänderung eines Anschlusses infolge der Erhöhung der Anschlussleistung unmittelbar verbunden sind.

Zur Festlegung der Nutzungsdauer ergeben sich Anhaltspunkte aus der Abschreibungsdauer der mit den Beträgen errichteten Anlagen (Trafos, Leitungen, ...) und aus der voraussichtlichen Geltungsdauer der zwischen dem Stromabnehmer und dem Energieversorgungsunternehmen/Netzbetreiber abgeschlossenen Vereinbarungen.

Durch die BP wird die Nutzungsdauer von bisher 10 auf 12 Jahre verlängert.

Für den vom Netzbetreiber zur Ermöglichung des Anschlusses bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau der jeweils benötigten Netzebenen ist ein NETZBELEITSTELLUNGSENTGELT als Pauschalbetrag zu leisten. Dieses erworbene Recht auf Netznutzung im vereinbarten Ausmaß unterliegt keiner Abnutzung. Eine AfA ist entsprechend der Verwaltungspraxis ab dem Jahr 2008 nicht zulässig (siehe auch EStRL R2 3125).

Die EStRL 3125 bezieht sich dabei auf die Systemnutzungstarife-Verordnung (SNT-VO). Der Einwand des steuerlichen Vertreters bezüglich der Außerkraftsetzung der SNT-VO 2006 bzw. 2010 ändert jedoch nichts an Unzulässigkeit der AfA im Prüfungszeitraum, da die o.a. SNT-VO jedenfalls bis 30.3.2012 in Kraft war."

Gegen die auf diesen Feststellungen beruhenden Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 wurde eine Berufung (nunmehr: Beschwerde) eingebracht, die wie folgt begründet wurde:

"Die Berufung bezieht sich auf die Feststellungen unter Punkt 3. der Niederschrift vom 16.7.2012 und die dort getroffene rechtliche Beurteilung, dass das sog. Netzbereitstellungsentsgelt als nicht abschreibbares Recht zu beurteilen ist und Abschreibungen des Netzbereitstellungsentsgeltes mit steuerlicher Wirkung nicht anerkannt worden sind.

In der Niederschrift ist dazu ausgeführt: „Dieses erworbene Recht auf Netznutzung im vereinbarten Ausmaß unterliegt keiner Abnutzung. Eine AfA ist entsprechend der Verwaltungspraxis ab dem Jahr 2008 nicht zulässig (siehe auch EStRL RZ 3125). Die EStRL

beziehen sich auf die Systemnutzungstarife-Verordnung (SNT-VO). Der Einwand des steuerlichen Vertreters bezüglich der Außerkraftsetzung der SNT-VO 2006 bzw. 2010 ändert jedoch nichts an (der) Unzulässigkeit der AfA im Prüfungszeitraum, da die o.a. SNT-VO jedenfalls bis 30.3.2012 in Kraft war".

Unbestritten ist, dass die R2 3125 der EStRl Aufwendungen in Form eines „Netzbereitstellungsentgeltes gem. § 3 der SNT-VO 2005 bzw. 2010“ als nicht abschreibbares Recht qualifizieren; Abschreibungen ab dem Veranlagungsjahr 2008 sind nach den EStRl nicht anzuerkennen.

Wir dürfen bemerken, dass die Ausführungen in den EStRl keine weiteren rechtlichen Überlegungen enthalten, insb. nicht angegeben ist, wie die Richtlinien zur Beurteilung eines nicht abschreibbaren Rechtes gelangen. Es finden sich in diesem Zusammenhang auch keine Hinweise auf Judikatur des VwGH oder UFS-Entscheidungen, die diese Beurteilung stützen würden. Auch dem BP-Bericht ist nur der Verweis auf die EStRl zu entnehmen.

Zu prüfen ist daher, ob das von der EVN-AG an die Bf. am 8.8.2007 verrechnete Netzbereitstellungsentgelt als Zahlung für ein nicht abschreibbares Recht zu qualifizieren ist.

§ 55 EIWOG führt zum Netzbereitstellungsentgelt aus, dass dieses Entnehmern bei Erstellung des Netzzanschlusses oder bei Überschreitung des vereinbarten Ausmaßes der Netznutzung als leistungsbezogener Pauschalbetrag für den bereits erfolgten sowie notwendigen Ausbau des Netzes zur Ermöglichung des Anschlusses verrechnet wird. Es bemisst sich nach dem vereinbarten Ausmaß der Netznutzung. Gem. § 55 Abs. 2 EIWOG ist das Netzbereitstellungsentgelt auf Verlangen des Entnehmers innerhalb von 15 Jahren ab dem Zeitpunkt der Bezahlung - nach einer mindestens 3 Jahre dauernden Verringerung der tatsächlichen Ausnutzung oder 3 Jahre nach Stilllegung des Netzzanschlusses - dem Entnehmer anteilig (entsprechend der Verringerung der Ausnutzung des vereinbarten Ausmaßes der Netznutzung) rückzuerstatten. Die Rückerstattung einer bis 31.12.2008 vertraglich vereinbarten Mindestleistung ist gem. § 55 Abs. 2 EIWOG aber nicht möglich (analog auch die Ausführungen in § 3 Abs. 7 SNT-VO 2006).

Die Ausführungen im § 55 EIWOG können damit tatsächlich so interpretiert werden, dass mit dem Netzbereitstellungsentgelt ein Recht auf Netznutzung in einem definierten Leistungsbereich erworben wird: Unterstützt wird diese Beurteilung insb. durch die Tatsache, dass bei reduzierter Netznutzung und unter bestimmten Bedingungen auch eine Rückerstattung des Netzbereitstellungsentgeltes, bei Stilllegung des Anschlusses auch in Höhe des entrichteten Gesamtentgeltes, in Betracht kommt. Diese rechtlichen Grundlagen stützen damit auch wesentlich die Überlegungen in den Einkommensteuerrichtlinien, die von einem nicht abschreibbaren Recht ausgehen: Wenn rechtlich eine Rückerstattung dieser „Anschlussgebühren“ bei Entfall der Netznutzung in voller Höhe in Betracht kommt, dann ist die Annahme eines nicht abschreibbaren Rechtes naheliegend.

Im gegenständlichen Fall ist aber relevant, dass eine Rückerstattung von Netzbereitstellungsentgelten, die bis 31.12.2008 vertraglich vereinbart wurden, gesetzlich nicht vorgesehen und damit ausgeschlossen ist: § 55 Abs. 2 EIWOG sieht vor: „Die

Rückerstattung einer bis 31. Dezember 2008 vertraglich vereinbarten Mindestleistung ist nicht möglich". Da im gegenständlichen Fall das Netzbereitstellungsentgelt der Bf. Bf. bereits am 8.8. 2007 in Rechnung gestellt worden ist, ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass eine Rückerstattung an die Bf. bei tatsächlich reduzierter Netznutzung oder bei Stilllegung des Anschlusses nicht in Betracht kommt. Damit unterscheidet sich das Netzbereitstellungsentgelt - gem. § 55 EIWOG handelt es sich beim betreffenden Entgelt um einen leistungsbezogenen Pauschalbetrag für den erfolgten bzw. notwendigen Netzausbau - aber nicht von Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüssen, wie sie bei erstmaligem Anschluss an Energie-, Wasser- oder Abwasseranlagen einmalig und ebenfalls ohne Möglichkeit einer Refundierung (z.B. für den Fall einer Reduzierung der Anschlussleistung) zur Vorschreibung gelangen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist zumindest bis 31.12.2008 kein Unterschied zu Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüssen zu erkennen.

Wir vertreten daher die Auffassung, dass bis 31.12.2008 geleistete Netzbereitstellungsentgelte und damit konkret auch das an die Bf. GmbH mit Rechnung vom 8.8.2007 in Rechnung gestellte Entgelt von EUR 202.960 als abschreibbare Vermögensposten zu behandeln sind, weder rechtlich noch wirtschaftlich eine Differenzierung gegenüber anderen - nach Judikatur und Verwaltungspraxis - abschreibbaren Baukostenzuschüssen für den Anschluss an Energiever-, Wasserver- und Abwasserentsorgungsanlagen gegeben oder argumentierbar ist. Da das Ertragssteuerrecht durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise dominiert ist, muss das Netzbereitstellungsentgelt, sofern die Vereinbarung bis 31.12.2008 geschlossen wurde und eine Refundierung bei verminderter Leistungsinanspruchnahme damit nicht vorgesehen oder zulässig ist, analog Baukostenzuschüssen als abschreibbar qualifiziert werden.

Nicht zuletzt wollen wir der in der Niederschrift vertretenen Rechtsansicht widersprechen, dass die SNT-VO 2006 - obwohl von VfGH aufgehoben - bis 30.3.2012 anzuwenden ist. Dem Aufhebungsbeschluss zur SNT-VO 2006 ist tatsächlich keine Fristsetzung zu entnehmen. Selbst wenn die Aufhebung erst mit 31.3.2012 in Kraft getreten wäre, gehörte die SNT-VO 2006 im Zeitpunkt der Niederschrift nicht mehr dem Rechtsbestand an. Bei Abschluss der Betriebsprüfung im Juli 2012 war in der Niederschrift ein Verweis auf RZ 3125 EStRl, die ihrerseits wiederum auf § 3 der SNT-VO 2006 verweisen, damit keinesfalls geeignet, eine rechtliche Begründung für die Aberkennung der Abschreibungen in Bezug auf das Netzbereitstellungsentgelt zu liefern.

Wir beantragen daher, dass Abschreibungen für das Netzbereitstellungsentgelt für das Veranlagungsjahr 2007 - auf Basis einer angenommenen Nutzungsdauer von 12 Jahren (analog Netzzutrittsentgelt) - in Höhe von EUR 8.457 (Halbjahresabschreibung) und für die Jahre 2008, 2009 und 2010 in Höhe von EUR 16.913 p.a. auch steuerlich gewinnmindernd Berücksichtigung finden.

Wir stellen schon jetzt den Antrag auf Vorlage der Berufung an den zuständigen Unabhängigen Finanzsenat und auf Behandlung der Berufung durch den gesamten

Berufungssenat. Wir stellen überdies den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat."

Der Antrag auf mündliche Verhandlung und auf Senatsverhandlung wurde am 7.12.2017 zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist die Behandlung eines an das Elektrizitätsversorgungsunternehmen geleisteten Netzbereitstellungsentgeltes als Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut (Recht) strittig.

A) Sachverhalt:

Diesem Beschwerdeverfahren liegt folgender für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt zugrunde:

Die Bf ist eine GmbH, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

Gegenstand des Unternehmens sind u.a. der Betrieb eines Sägewerkes, die industrielle Erzeugung, Verarbeitung und Bearbeitung sowie die Vermarktung von Holzprodukten, die Handelsagentur, die Ausübung des Handelsgewerbes, insbesondere der Handel mit Holz und Holzprodukten etc.

Das den Netzzugang betreffende Rechtsverhältnis zwischen dem Netzbetreiber und dem Netzbenutzer regeln die "Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der EVN Netz GmbH" (VNB), die einen integrierenden Bestandteil der Netzzugangsvereinbarung zwischen der Bf. und der EVN (siehe erster Absatz).

In Anhang zu den "Allgemeinen Verteilernetzbedingungen der EVN" in Punkt 1.2. ist das Netzbereitstellungsentgelt geregelt.

Dieses ist vom Netzbenutzer als Pauschalbetrag für den vom Netzbetreiber zur Ermöglichung des Anschlusses bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau der vom Netzbenutzer in Anspruch genommenen Netzebenen zu bezahlen. (vgl. Punkt 1.2. der netzzugangs-Vereinbarung)

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

Beide Parteien des 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 2007 bestrittenen Kosten "Netzbereitstellungsentgelt Strom" in Höhe von Euro 202.960,-- wurden von der Bf. als Strombezugsrechte unter Annahme einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aktiviert und für 2007 eine Halbjahresabschreibung in Höhe von Euro 10.148,-- sowie für 2008 bis 2010 jeweils Ganzjahresabschreibungen in Höhe von Euro 20.296,-- 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. In den nunmehr angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2007 bis 2010 wurden daher vom Finanzamt die von der Bf. geltend gemachte AfA betreffend das Netzbereitstellungsentgelt nicht mehr gewinnmindernd berücksichtigt.

Dagegen war das Beschwerdebegehren gerichtet. Nach Ansicht der Bf. unterscheidet sich das Netzbereitstellungsentgelt - gemäß § 55 EIWOG handelt es sich beim betreffenden Entgelt um einen leistungsbezogenen Pauschalbetrag für den erfolgten bzw. notwendigen Netzausbau - aber nicht von Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüssen, wie sie bei erstmaligem Anschluss an Energie-, Wasser- oder Abwasseranlagen einmalig zur Vorschreibung gelangen. Es wurde daher beantragt, die strittigen Aufwendungen für das Netzbereitstellungsentgelt auf Basis einer angenommenen Nutzungsdauer von 12 Jahren abzuschreiben.

In der Gegenäußerung (zur Stellungnahme der BP vom 21.11.2012) des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 13.12.2012 wurde festgehalten, dass im Falle einer Zuerkennung einer Abschreibbarkeit des Netzbereitstellungsentgeltes kein Einwand erhoben würde, wenn der Abschreibungsbeginn mit 31.5.2008 angesetzt würde und die Abschreibungen für 2007 somit nicht anerkannt würden. Dies deshalb, weil sich der Beginn der Abschreibung nach der Inbetriebnahme (§ 7 Abs. 2 EStG) richtet. Die Inbetriebnahme wurde von der Bf. (auch lt. Anlageverzeichnis ersichtlich) mit 31.5.2008 angegeben.

B) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den im Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen.

Das Ausmaß des Zeitraumes von 20 Jahren, innerhalb welchen das Netzbereitstellungsentgelt das Netznutzungsentgelt mindert, wird vom Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Anordnung in § 3 SNT-VO als angemessen 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 2009, verlautbart im Amtsblatt der Wiener Zeitung Nr. 252 am 24.12.2008:

"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. Netzbereitstellungsentgelt
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 Netzsyste 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. Jedenfalls ist das Entgelt für die Mindestleistung im Sinne des § 7 Z 15 bis 18 zu entrichten.

(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 örtliche Übertragung einer bis zum 31.12.2008 vertraglich vereinbarten Mindestleistung, der Mindestleistung im Sinne des § 7 Z 15 bis 18 bzw eines vor 19.2.1999 erworbenen Ausmaßes der Netznutzung ist nicht möglich....

(6) 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.**

(7) Geleistetes Netzbereitstellungsentgelt ist auf Verlangen des Entnehmers innerhalb von fünfzehn Jahren ab dem Zeitpunkt der Bezahlung nach einer mindestens drei Jahre ununterbrochen dauernden Verringerung der Ausnutzung des vertraglich vereinbarten Ausmaßes der Netznutzung oder drei Jahre nach Stilllegung des Netzanschlusses, dem Endverbraucher anteilig, entsprechend dem Ausmaß der Verringerung der Ausnutzung des vertraglich vereinbarten Ausmaßes der Netznutzung, rückzuerstatten. Die Rückerstattung einer bis zum 31.12.2008 vertraglich vereinbarten Mindestleistung bzw. der Mindestleistung im Sinne des § 7 Z 15 bis 18 bzw eines vor 19.2.1999 erworbenen Ausmaßes der Netznutzung ist nicht möglich."

...

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 EVN Netz GmbH

I. Gegenstand

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

IX. Netznutzungsentgelt

Der Netzbetreiber ist verpflichtet, der EVN 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. EVN hat dem Netzbetreiber auf Wunsch ein Preisblatt mit detaillierter Auflistung der Entgeltkomponenten zu übergeben....

f) Auszug aus der Netzzugangs-Vereinbarung der Bf. mit dem Netzbetreiber

1.2. Netzbereitstellungsentgelt

Das Netzbereitstellungsentgelt ist als Pauschalbetrag für den vom Netzbetreiber zur Ermöglichung des Anschlusses bereits durchgeführten und vorfinanzierten Ausbau der vom Netzbetreiber in Anspruch genommenen Netzebenen zu bezahlen.

Für die Netzebene 5 (20kv-Netz) beträgt das Netzbereitstellungsentgelt derzeit € 101,48 je Kilowatt.

Gemäß den VNB samt deren Anhang ist bei Netznutzung in der Netzebene 5 das Netzbereitstellungsentsgelt für eine Leistung von mindestens 400 kW zu verrechnen.

Für die Netzbereitstellung wird eine Leistung (arithmetisches Mittel der höchsten viertelstündlichen monatlichen Durchschnittsleistungen des Abrechnungsjahres - "12-Spitzenmittel") von 2000 kW vereinbart.

Wir verrechnen Ihnen daher unter Berücksichtigung der vorgenannten Festlegungen ein Netzbereitstellungsentsgelt von Euro 202.960,00..."

2) Erwägungen zum Beschwerdepunkt "Netzbereitstellungsentsgelt":

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

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 hierfür maßgeblichen Bestimmungen (EIWOG, Systemnutzungstarife-Verordnung, Allgemeine Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der NB AG X) konkret in mehrere Entgelte (darunter Netzzutrittsentsgelt sowie Netzbereitstellungsentsgelt) 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 "Netzzutrittsentsgelt" und "Netzbereitstellungsentsgelt" angeordnet wurde. Während danach Netzzutrittsentsgelte 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 Netzbereitstellungsentsgeltes erworbene Recht keiner Abnutzung.

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

Dementgegen wollte die Bf. – ebenso, wie das unstrittig beim Netzzutrittsentsgelt erfolgte – auch das Netzbereitstellungsentsgelt den Herstellungskosten des entsprechenden Objektes zugeordnet wissen.

Dazu 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 (Neubau des Sägewerks in Ort) der Bf. wurden dieser mit Rechnung vom 8. August 2007 neben dem Netzzutrittsentgelt Strom auch 202.960,00 € an Netzbereitstellungsentgelt Strom in Rechnung gestellt.

Aufgrund der diesem Rechtsverhältnis zugrunde liegenden "Allgemeinen Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der EVN Netz GmbH" 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 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 vereinbarten Netzbereitstellungsentgelte über einen Zeitraum von 20 Jahren aufzulösen, sodass sie sich im Endeffekt **kostenmindernd auf das Netznutzungsentgelt** auswirken. Außerdem haben die Netzbenutzer im Falle einer mindestens dreijährigen Verringerung der Ausnutzung bzw. Stilllegung des Netzanschlusses 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 des Objektes:**

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*, EStG¹⁷, § 4 Tz 34).

Die Anschlusskosten an das Versorgungsnetz sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Herstellungskosten des Gebäudes zuzuordnen.

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 "Allgemeine Bedingungen für den Zugang zum Verteilernetz der EVN Netz GmbH", Punkt IV.5 und Anhang zu den "Allgemeinen Verteilernetzbedingungen der EVN" Punkt 1.2.2.).

Mit dem Netzbereitstellungsentgelt werden Aufwendungen des Netzbetreibers im Zusammenhang mit dem Ausbau des Netzes abgegolten. Dessen Entrichtung berechtigt somit den Netzbürger 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 Netzbürger 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.

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 hierbei 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 Bilanzierungshandbuch⁶, 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) zurückstatten 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 Kommentar³). 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 vereinbarten 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.

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 Netzbewerber erwirbt das Netznutzungsrecht zwar erst mit Bezahlung des Netzbereitstellungsentgeltes. 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 betreffend 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 Netzbenutzers 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 vereinnahmten 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.

Für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2007 bis 2010 bedeutet die Verteilung der Vorauszahlung über den zwanzigjährigen Nutzungszeitraum, dass das Netzbereitstellungsentgelt ab Beginn der Nutzung als Aufwand zu berücksichtigen ist. Betreffend das Jahr 2007 ergibt sich keine Änderung des angefochtenen Bescheides, da die Zahlungen im Zusammenhang mit den Investitionen in den Neubau der Säge getätigt wurden und der Inbetriebnahmezeitpunkt der 31.5.2008 war. Laut den vorgelegten Unterlagen war die erste Teilzahlung von Euro 50.000,00 excl. Mwst am 1.2.2008 und die 2. Teilzahlung in gleicher Höhe am 1.6.2008 zur Zahlung fällig.

Aufgrund obiger Ausführungen waren die Einkünfte der Bf. in den Jahren 2008 bis 2010 laut Erkenntnis folgendermaßen zu ermitteln:

Berechnung Gesamtbetrag der Einkünfte 2008 bis 2010 (in Euro):

	2008	2009	2010
Einkünfte aus GW nach BP	23.695,64	1.007.954,19	4.123.528,62
- Aktive Rechnungsabgrenzung/ Netzbereitstellungsentgelt lt. Erkenntnis	-10.148,00	-10.148,00	-10.148,00
Einkünfte aus GW lt. Erkenntnis	13.547,64	997.806,19	4.113.380,62

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).

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.

Wien, am 13. April 2018