

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.05.2010

**Geschäftszahl**

2007/15/0153

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der R Genossenschaft mit beschränkter Haftung in L, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GesmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 27. April 2007, Zl. RV/0834-L/05, betreffend Investitionszuwachsprämie 2003, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2003 Organträgerin einer körperschaftsteuerlichen Organschaft mit u.a. der Mobilleasing-GmbH als Organgesellschaft.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die Organgesellschaft in den Anlagenzugängen des Jahres 2003 zwei Windenergieanlagen mit Anschaffungskosten von insgesamt ca 3,8 Mio EUR ausgewiesen habe. Nach der Aktenlage sind diese Anlagen mit mündlichem Leasingvertrag vom 9. April 2003 an die Öko-Energie KG (Leasingnehmerin) vermietet worden.

Der Prüfer stellte fest, dass in den bei der Mobilleasing-GmbH aktivierten Anschaffungskosten auch ein unter dem Titel "Netzzutritt" bezahlter Betrag von 360.000 EUR enthalten ist. Nach Ansicht des Prüfers zähle die Zahlung "Netzzutritt" nicht zu den Anschaffungskosten der im wirtschaftlichen Eigentum der Leasinggeberin verbliebenen Windenergieanlagen und erhöhe daher nicht die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988. Die Investitionszuwachsprämie sei daher in einem entsprechend verminderten Ausmaß festzusetzen.

Der Zahlung des Entgeltes für den "Netzzutritt" liege eine Vereinbarung aus dem Juni 2003 zwischen einem Energieversorger und Netzbetreiber (im Folgenden EVU) einerseits und der Öko-Energie KG andererseits zu Grunde. Gegenstand dieser Vereinbarung sei ein von der Öko-Energie KG geplanter Windpark mit einer Gesamtleistung von 25,2 Megawatt. In Punkt 4.2. dieser Vereinbarung werde festgehalten, dass EVU eine Reihe von Baumaßnahmen setzen müsse (Verstärkung des 110 kV-Netzes, Baumaßnahmen in Umspannwerken, etc.) und dafür der Öko-Energie KG anteilige Kosten von 100 EUR pro kW anzuschließender Leistung, somit für die Anschlussleistung von 25,2 MW einen Betrag von 2,520.000 EUR, in Rechnung stelle.

In diesem Vertrag habe EVU der Öko-Energie KG zugesagt: "Mit Bezahlung dieses Betrages haben Sie das Recht erworben, bis zu einer Leistung von 25,2 MW aus Windkraftanlagen auf der 20-kV-Sammelschiene des unter Ziffer 4.1.2. genannten Umspannwerks andauernd in unser Verteilernetz einzuliefern. Sämtliche zukünftig im Netz nötigen Aufwendungen, um diese Leistung andauernd aufnehmen zu können, werden von uns getragen."

Der Betrag von 2,520.000 EUR entfalle mit dem Anteil von 360.000 EUR auf die beiden, im Anlagevermögen der Mobilleasing-GmbH aktivierten Windkraftanlagen. Diese "weiterverrechneten Kosten" führten nach Ansicht des Prüfers zu einem eigenständigen unkörperlichen Wirtschaftsgut (der Mobilleasing-GmbH).

Den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung folgend erließ das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin als Organträgerin einen Bescheid, mit dem es die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für 2003 festsetzte. Dabei wurde der in Rede stehende Betrag von 360.000 EUR nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, was zu einer Minderung gegenüber der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Höhe an Investitionszuwachsprämie um 36.000 EUR führte.

In der Berufung führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die Mobbilleasing-GmbH habe im Rahmen der Anschaffungskosten der beiden Windenergieanlagen den Betrag von 360.000 EUR unter dem Titel "Netzzutritt" aktiviert. Grundlage dieser Aufwendungen sei die Vereinbarung über den Netzzutritt vom 2. Juni 2003 zwischen EVU und der Öko-Energie KG. Gegenstand der Vereinbarung sei der projektierte Windpark. In Punkt 2.4. der Vereinbarung sei in missverständlicher Weise der Textbaustein verwendet worden, wonach die Öko-Energie KG mit Bezahlung des Betrages das Recht erwerbe, bis zu einer Leistung von 25,2 MW aus Windkraftanlagen andauernd in das Verteilernetz einzuliefern. Die Bezeichnung "Netzzutrittsentgelt" sei irreführend, weil auf den ersten Blick angenommen werden könnte, dass es sich um ein Entgelt für das Recht zur Netzeinspeisung handeln könne. Der Netzzutritt (Einspeisung oder Verbrauch) müsse allerdings nach dem Elektrizitätswirtschafts- und Organisationsgesetz (EIWOG) und dem NÖ Elektrizitätswesengesetz 2001 (NÖ EIWG 2001) ohne besonderes Entgelt zur Verfügung gestellt werden. Gesetzlich sei jedoch geregelt, dass, wenn die Einspeisung aus Leitungs- oder Engpassgründen nicht ohne zusätzliche bauliche Maßnahmen des Verteilernetzbetreibers möglich sei, dieser ermächtigt sei, seine konkreten Kosten für die baulichen Maßnahmen mit einem Einspeisungsvertrag in Rechnung zu stellen (§§ 30 und 35 NÖ EIWG 2001).

Tatsächlich würden daher dem Betreiber einer Windkraftanlage unter der irreführenden Bezeichnung "Netzzutrittsentgelt" konkrete bauliche Maßnahmen des Netzinhabers für die technische Ermöglichung der Einspeisung von Strom ins Verteilernetz in Rechnung gestellt.

Die in Rechnung gestellten baulichen Maßnahmen würden dabei kalkulatorisch auf die Megawattleistung des Betreibers der Windkraftanlage umgelegt. Daraus folge, dass EVU keinerlei Rechte im Sinne eines immateriellen Wirtschaftsguts vergeben könne und bloß ermächtigt sei, seine baulichen Kosten weiter zu verrechnen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt hätte der Passus in der vertraglichen Vereinbarung daher lauten müssen: "... und haben Sie

die Kosten unserer Baumaßnahmen ... bezahlt und können - weil nun

technisch ermöglicht - den gesetzlich freien Zugang in unser Netz beanspruchen." In Deutschland würden diese Kosten eindeutig als "Baukostenzuschüsse" bezeichnet.

Beiträge, Erschließungskosten und Anschlussgebühren, die dafür geleistet würden, um eine Anlage in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, müssten als Anschaffungsnebenkosten auf dieses Wirtschaftsgut aktiviert und auf die Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Die Windkraftanlagen seien erst dann betriebsbereit, wenn die technische Möglichkeit geschaffen sei, den Strom in das allgemeine Stromnetz einzuspeisen. Die "überrechneten Kosten" für den Anschluss an das allgemeine Stromnetz seien daher als besondere Form der Inbetriebnahmekosten Teil der Anschaffungskosten.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt der Zahlung bestehe in der Überrechnung von tatsächlich bei EVU angefallenen Kosten für die technische Möglichkeit der Inbetriebnahme der Windkraftanlagen. Die Baukostenbeiträge an EVU seien Aufwendungen, die geleistet würden, um die Windkraftanlagen als Stromerzeuger überhaupt in Betrieb nehmen zu können, zumal erst dadurch der Zweck der Anlage, nämlich die Erzeugung und Lieferung von Strom in das allgemeine Stromnetz, ermöglicht werde. Es lägen daher Anschaffungsnebenkosten der Windenergieanlagen vor.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, die Möglichkeit der Einspeisung der produzierten elektrischen Energie in das öffentliche Netz stelle nur die Absatzseite des betrieblichen Leistungsprozesses dar. Im Übrigen wären bei Abbau der Windenergieanlagen und deren Aufbau an einem anderen Standort (eventuell in einem anderen Bundesland) dort wieder entsprechende Aufwendungen zu tätigen, während andererseits am alten Standort auch nach Abbau der alten Anlagen die Möglichkeit der Einspeisung von Strom weiterhin genutzt werden könnte. Dieser Umstand würde für einen fremden Dritten ein interessantes, in Geld zu bewertendes Wirtschaftsgut darstellen.

Die Beschwerdeführerin brachte ergänzend vor, sie habe sich dafür entschieden, die elektrische Energie nicht selbst zu verbrauchen, sondern in das öffentliche Netz einzuspeisen. Damit sei die Inbetriebnahme der Anlagen erst mit der tatsächlichen Einspeisung in das öffentliche Netz erfolgt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Gemäß § 108e EStG 1988 könne für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend gemacht werden.

Strittig sei, ob der von der Beschwerdeführerin an EVU bezahlte Betrag als Teil der Anschaffungskosten der körperlichen Wirtschaftsgüter Windenergieanlagen zu qualifizieren sei oder zu einem eigenen (unkörperlichen) Wirtschaftsgut führe.

Der Vertragspartner der Beschwerdeführerin sei ein Übertragungsnetzbetreiber gemäß § 2 Z 48 NÖ EIWG 2001 (nämlich EVU). Gem. § 43 leg.cit. habe dieser Vertragspartner als Übertragungsnetzbetreiber die Pflicht, das von ihm betriebene Netz sicher, zuverlässig, leistungsfähig und unter Bedachtnahme auf den Umweltschutz zu betreiben und zu erhalten, bedarfsgerecht auszubauen und die zum Betrieb des Netzes erforderlichen technischen Voraussetzungen sicherzustellen. Diesen Pflichten sei EVU durch den Ausbau eines Umspannwerkes und die Verstärkung des kV-Netzes nachgekommen.

Gem. § 3 Abs. 1 Z. 2 leg. cit. habe EVU eine gemeinwirtschaftliche Verpflichtung zum Abschluss eines privatrechtlichen Vertrags mit der Beschwerdeführerin über den Netzanschluss getroffen. Dieser Verpflichtung sei EVU durch die bereits genannte Vereinbarung vom Juni 2003 nachgekommen.

Gemäß § 35 Abs. 1 leg. cit. seien die Netzbetreiber berechtigt, bei Neuanschlüssen oder bei Erhöhung der Anschlussleistung (Netzzutritt) die zur Abgeltung der notwendigen Aufwendungen für die Errichtung und Ausgestaltung von Leitungsanlagen erforderlichen Kosten zu verlangen. Es sei dem Netzbetreiber EVU also freigestanden, die ihm bei Ausbau des Umspannwerkes und Verstärkung des kV-Netzes entstandenen Kosten von der Beschwerdeführerin zu verlangen oder nicht. Er habe sich dafür entschieden, die erforderlichen Kosten von der Beschwerdeführerin "zu verlangen".

Der Netzzugangsberechtigte könne seinen Rechtsanspruch auf Netznutzung gemäß § 30 Abs. 2 leg. cit. geltend machen, wobei der Netzbetreiber gemäß § 30 Abs. 2 leg. cit. verpflichtet sei, den Netzzugangsberechtigten den Zugang zu den allgemeinen Netzbedingungen auf Grund privatrechtlicher Verträge zu gewähren. Die Vereinbarung vom 2. Juni 2003 zwischen EVU und der Öko-Energie KG über den Netzzutritt entspreche einem solchen privatrechtlichen Vertrag: Der Beschwerdeführerin sei mit diesem Vertrag der Netzzugang durch den Netzbetreiber gewährt worden. In diesem Netzzugangsvertrag vom 2. Juni 2003 hätten sich die Parteien darauf geeinigt, dass die Gewährung des Netzzugangs nach Bezahlung eines bestimmten Betrages erfolge.

Es stehe fest, dass die Beschwerdeführerin mit Abschluss des Vertrages vom 2. Juni 2003 die Netzzugangsberechtigung erworben habe. Die in diesem Vertrag übernommene Kostentragung entspreche dem usus in privatrechtlichen Vereinbarungen. Es sei bei Beachtung des wirtschaftlichen Gehalts der Vereinbarung davon auszugehen, dass die "beiden Vertragspartner" ihre Interessen abgewogen hätten und auf diese Weise das im Vertrag vom 2. Juni 2003 festgehaltene Ergebnis zu Stande gekommen sei: EVU seien durch die Netzerweiterung Kosten erwachsen, welche dieses Unternehmen auf die Beschwerdeführerin habe übertragen wollen. Die Beschwerdeführerin habe hingegen ihre Energie in das Netz der Netzbetreiberin einspeisen wollen und habe offenkundig den geforderten Betrag übernommen, um den Netzzugang zu erhalten.

In der Folge sei durch die Bezahlung des in Rede stehenden Betrages eine Berechtigung zum Netzzutritt erworben worden. Dass diese Berechtigung kein körperliches Wirtschaftsgut darstelle, sei offenkundig, da aus dem Sachverhalt nicht hervorgehe, dass durch den Vertrag Eigentum an körperlichen Gegenständen erworben worden wäre. Es sei vielmehr das Recht auf Netzzutritt erworben worden. Da jedoch für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie die Anschaffung oder Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes Voraussetzung sei, stehe im hier strittigen Ausmaß eine Investitionszuwachsprämie nicht zu.

Im gegenständlichen Fall habe ein beiderseitiges Interesse der Vertragsparteien, nämlich der Beschwerdeführerin und von EVU, am Netzausbau bestanden, sodass es zur privatrechtlichen Einigung gekommen sei, wonach die Beschwerdeführerin jene Kosten übernehme, welche EVU durch den Netzausbau entstandenen seien, während sich im Gegenzug EVU verpflichte, die zukünftig im Netz nötigen Aufwendungen zu übernehmen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 kommt es auf die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten an (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2007/15/0303, sowie Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz. 5).

Der Ansatz von Anschaffungskosten hält den Anschaffungsvorgang erfolgsneutral. Zu den steuerlichen Anschaffungskosten gehören Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen. Als Anschaffungskosten gelten somit die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Juli 2005, 2002/14/0039, und vom 24. September 2007, 2006/15/0333), um es also zweckentsprechend nutzen zu können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, 99/15/0169). Im Ergebnis besteht damit weitgehende Übereinstimmung mit dem Begriff der Anschaffungskosten nach § 203 Abs. 2 UGB (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Tz 8 und Doralt/Mayr, EStG13, § 6 Tz 64).

Die Anschaffungskosten umfassen nicht nur den Kaufpreis, sondern auch alle sonstigen, durch den Erwerb des Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben, zu denen auch jene Kosten gehören, die nach der Anschaffung aufgewendet werden, um das angeschaffte Wirtschaftsgut für den Betrieb nutzbar zu machen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. April 2006, 2001/13/0294, unter Bezugnahme auf Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, § 6 EStG, Tz 30). Zu den Anschaffungskosten gehören somit auch die Aufwendungen, die getätigt werden, um die Betriebsbereitschaft

eines angeschafften Wirtschaftsgutes zu bewirken (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Tz 8 und Doralt/Mayr, EStG13, § 6 Tz 69).

Ist die (betriebliche) Verwendung eines Wirtschaftsgutes vom Vorhandensein eines auf das Wirtschaftsgut bezogenen Anschlusses an ein Versorgungsnetz mit zuordenbaren Anschlusskosten abhängig, werden diese Anschlusskosten zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes gehören, fallen sie doch durch die Herbeiführung der Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes an (vgl. sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, 99/15/0169).

Stellen sich spezielle Anschlusskosten als für den Betrieb einer Anlage zur Gewinnung von Windenergie erforderlich heraus, zählen sie somit nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu den Anschaffungskosten dieser Anlage.

Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer Beschwerde im Wesentlichen vor, nach bundes- und landesgesetzlichen Vorschriften müsse Erzeugern von Windenergie der Netzzutritt "ohne besonderes Eintrittsgeld zur Verfügung gestellt werden". Sollte dies aber aus Leitungs- oder Engpassgründen nicht ohne zusätzliche bauliche Maßnahmen des Betreibers eines Verteilernetzes möglich sein, sei dieser Betreiber durch die gesetzlichen Regelungen ermächtigt, seine konkreten Kosten für solche Maßnahmen dem Einspeisungswerber in Rechnung zu stellen. Im gegenständlichen Fall seien daher der Beschwerdeführerin keine Rechte als Gegenleistung für das in Rede stehende "Netzzutrittsentgelt" eingeräumt worden. Es seien vielmehr die Kosten konkreter baulicher Maßnahmen in Rechnung gestellt worden. Die "Überlegungen", die bei einem Baukostenzuschuss des Mieters an den Vermieter gelten, seien daher auch für das Netzzutrittsentgelt anzustellen.

Hiezu ist auf Folgendes zu verweisen: Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 29. April 2010, 2006/15/0153, zu Recht erkannt, dass ein Baukostenzuschuss nicht in die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 Eingang findet. Der Baukostenzuschuss als Beitrag zu den Baukosten einer anderen Person vermittele der den Zuschuss leistenden Person nämlich kein wirtschaftliches Eigentum an den (mit-)finanzierten Bauten.

Im gegenständlichen Fall ist allerdings entscheidend, dass einer verwaltungsgerichtlichen Prüfung der durch die belangten Behörde vorgenommenen rechtlichen Beurteilung des Netzzutrittsentgeltes die mangelhafte, teilweise aktenwidrige Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Bescheides entgegen steht:

Die belangte Behörde stellt im angefochtenen Bescheid fest, die Grundlage für das in Rede stehende Netzzutrittsentgelt ergebe sich aus dem - im Verwaltungsakt einliegenden - Vertrag vom 2. Juni 2003 zwischen EVU als Netzbetreiber einerseits und der Öko-Energie KG als Betreiberin eines Windparks andererseits. Dabei geht die belangte Behörde aber nicht darauf ein, dass die Beschwerdeführerin gar nicht Partei dieses Vertrages ist und ihr in diesem Vertrag auch keine Rechte eingeräumt werden. Auch die Organtochter der Beschwerdeführerin ist nicht Vertragspartei. Auch ihr werden mit diesem Vertrag keine Rechte eingeräumt. Aus welchen Umständen die belangte Behörde ableitet, dass die Rechtsposition der Beschwerdeführerin oder ihrer Organtochter (als Leasinggeberin) durch diesen Vertrag zwischen EVU und der Öko-Energie KG (Leasingnehmerin) berührt wird - die belangte Behörde erachtet das Netzzutrittsentgelt als Entgelt für die Einräumung eines immateriellen Rechts an die Beschwerdeführerin bzw deren Organtochter - bleibt im Dunkeln.

Der angefochtene Bescheid lässt ebenfalls offen, vor welchem Hintergrund und aus welchem Titel die Beschwerdeführerin oder deren Organtochter eine Zahlung von 360.000 EUR geleistet hat. Auch in diesem Zusammenhang führt der angefochtene Bescheid lediglich den Vertrag zwischen EVU und der Öko-Energie KG an. Diesem Vertrag sind aber Zahlungen oder Zahlungsverpflichtungen der Beschwerdeführerin oder ihrer Organtochter nicht zu entnehmen. Es ist vielmehr die Öko-Energie KG, die mit diesem Vertrag Zahlungsverpflichtungen eingeht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 26. August 2009, 2004/13/0092, und vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung entspricht der angefochtene Bescheid nicht. Er beurteilt die rechtliche Natur des in Streit stehenden Netzzutrittsentgeltes bei der Beschwerdeführerin auf der Grundlage des Vertrages zwischen EVU und der Öko-Energie KG, enthält sich aber der Darstellung einer Beziehung der Beschwerdeführerin oder ihrer Organtochter zu diesem Vertrag.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 20. Mai 2010