

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 29. Juni 2006 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 19. Mai 2006 betreffend Berichtigung gem. § 293b BAO des Bescheides vom 5. Jänner 2005 über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2002 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des festgesetzten Vergütungsbetrages sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist ein Sozialhilfeverband und brachte am 29. November 2002 beim Finanzamt mit dem handschriftlich ausgefüllten Formular ENAV 1 einen **Antrag vom 25. November 2004** auf Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2002 in Höhe von 71.839,42 € ein.

Diesem Antrag waren als fünf Beilagen Aufstellungen der Einnahmen, Ausgaben, Personalkosten, Erdgasabgabe und Elektrizitätsabgabe der sieben Bezirksaltenheime für 2002 angeschlossen.

Mit **Bescheid vom 5. Jänner 2005** setzte das Finanzamt die **Energieabgabenvergütung 2002** für die Bf antragsgemäß mit 71.839,42 € fest.

Im Rahmen einer im Jahr 2006 durchgeführten **Betriebsprüfung** ua betreffend die Energieabgabenvergütung 2002 bis 2004 stellte der Prüfer im in die Niederschrift über die **Schlussbesprechung vom 15. März 2006** integrierten **Besprechungsprogramm** unter **Punkt 1** fest, dass bei Berechnung des Nettoproduktionswertes in die Vorleistungen auch Personalkosten einbezogen, die als Beihilfen rückvergüteten Beträge nicht abgezogen,

der außerordentliche Haushalt nicht berücksichtigt und der Selbstbehalt mehrmals (je Altenheim) abgezogen wurde.

Rechtliche Würdigung des Prüfers (sinngemäß):

Die durch die Bf betriebenen Altenheime seien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als einheitlicher Betrieb anzusehen. Die organisatorische und wirtschaftliche Leitung erfolge durch die Zentralstelle, die u. a. die zentrale Beschaffung, einheitliche Buchführung etc. vorgebe.

Da nur ein Betrieb vorliege, sei für 2002 auch nur einmalig ein Selbstbehalt von 363,00 € kürzend zu berücksichtigen.

Zur Berechnung des Nettoproduktionswertes seien nur umsatzsteuerbare Leistungen heranzuziehen. Keine Leistungen iSd UStG seien folglich Schadenersatzzahlungen, Transferzahlungen (echte Subventionen, Zuschüsse), Beihilfen nach GSBG, Auflösungen von Rücklagen etc. Keine Vorleistungen iSd UStG bzw. § 1 Abs. 2 Z 2 EnAbgVergG seien sämtliche Personalkosten (inkl. Personalgestellungen wie Zivildienen und Praktikanten), Zuführung zu Rücklagen, Zuschüsse der Bf an Dritte (Transferzahlungen), Tilgung von Darlehen, erhaltene Beihilfen nach GSBG (da Verbuchung brutto), öffentliche Abgaben (zB Grundsteuer) sowie die bezahlten Energieabgaben.

Im Zuge der Betriebsprüfung werde die Berechnung richtiggestellt. Die nicht berücksichtigten Ausgaben des außerordentlichen Haushalts werden den Vorleistungen hinzugerechnet.

Die Berechnungsmethode sei mit der Bf abgestimmt worden und wurde in einem Berechnungsblatt wie folgt vorgenommen:

Berechnung Energieabgabenvergütung (Dienstleistungsbetrieb):

2002	Beträge in €
Umsätze	20.654.045,35
Vorleistungen	4.931.134,90
Nettoproduktionswert	15.722.910,45
Energieabgaben gesamt	74.380,42
Nettoproduktionswert 0,0035	55.030,19
Vergleichswert	19.350,23
Abzüglich Selbstbehalt	363,00
Vergütungsbetrag	18.987,23
Vergütungsbetrag bisher	71.839,42
Nachforderung Betriebsprüfung	52.852,19

Im **Betriebsprüfungsbericht** vom **15. März 2006** verwies der Prüfer auf die Niederschrift der Schlussbesprechung und betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die zur Energieabgabenvergütung unter Tz 1 gemachten Feststellungen.

Mit **Bescheid** vom **15. März 2006** nahm das Finanzamt das Verfahren zur Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2002 gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** wieder auf und reduzierte den Vergütungsbetrag unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung von bisher 71.839,54 € auf 18.987,23 €, woraus sich eine Nachzahlung von 52.852,10 € ergab.

Mit **Schriftsatz** vom **20. April 2006** erhob die Bf im Wesentlichen mit der Begründung, dem Finanzamt seien die (im ordentlichen Haushalt enthaltenen) Personalkosten schon aus dem ihm vorliegenden Unterlagen bekannt gewesen, **Berufung** gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **16. Mai 2006** gab das Finanzamt dieser Berufung statt.

Mit am 29. Mai 2006 zugestelltem **Bescheid vom 19. Mai 2006** berichtigte das Finanzamt gemäß **§ 293b BAO** den Bescheid vom 5. Jänner 2005 über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2002 durch Verminderung der Festsetzung des Vergütungsbetrages von bisher 71.839,42 € auf 19.125,61 €, wodurch sich eine von der Bf zu leistende Nachzahlung von 52.713,81 € ergab. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf Bericht und Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 15. März 2006.

Mit am selben Tag zur Post gegebenem **Schriftsatz** vom **29. Juni 2006** erhob Bf **Berufung** gegen den **Bescheid vom 19. Mai 2006** betreffend **Berichtigung gem. § 293b BAO** der Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2002 und beantragte im Wesentlichen sinngemäß mit folgender Begründung die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides:

Lediglich in der Begründung des bekämpften Bescheides werde darauf hingewiesen, dass der Bescheid vom 5. Jänner 2005 gemäß § 293b BAO berichtigt wird und in diesem Zusammenhang auf Bericht und Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 15. März 2006 verwiesen.

Die auf Seite 2 der Niederschrift der Schlussbesprechung getroffene Feststellung der Änderung des Vergütungsbetrages für das Jahr 2002 von 71.839,40 € auf 18.987,23 € bedeute gleichzeitig auch, dass wesentlicher Bestandteil der Betriebsprüfung auch die exakte Feststellung des tatsächlichen Vergütungsbetrages war.

Gem. § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Der Unabhängige Finanzsenat habe in seiner Entscheidung UFS 04.10.2004, RV/2189-W/02, ua Folgendes festgestellt:

„Die Unrichtigkeiten, die – unter der Voraussetzung ihrer Übernahme aus der Abgabenerklärung in den Bescheid – Rechtswidrigkeit des Bescheides zur Folge haben können, können Unrichtigkeiten im Rechtsbereich oder im Tatsachenbereich sein. Unrichtig ist eine rechtliche Beurteilung, die nicht „richtig“ (also falsch) ist. Dasselbe gilt für Tatsachenangaben. Entsprechen die bekannt gegebenen Gegebenheiten und Verhältnisse nicht der Wirklichkeit, so sind die Mitteilungen hierüber unrichtig. Einen Berichtigungsgrund geben aber unter den dargelegten weiteren Voraussetzungen nicht die von den Erklärungen übernommenen Unrichtigkeiten schlechthin ab, sondern diese nur dann, wenn sie zudem „offensichtliche“ Unrichtigkeiten sind.

Der Berichtigungsstatbestand verlangt Unrichtigkeiten, die von dem Gewicht und dem Grad des Fehlerhaften und des Nichtzutreffens sind, dass sie offensichtlich als „offen zu sehen“ sind. Die Darlegungen sind voraussetzungsgemäß vom Richtigen derart abweichend, die Veränderungen des Erklärten gegenüber dem Rechtsrichtigen und Sachwirklichen so deutlich, dass dies eben ohne nähere Untersuchungen (im Rechtsbereich) und ohne Erhebungen (im Tatsachenbereich) deutlich zu erkennen, also offen zu sehen („offensichtlich“) ist. Solche Unrichtigkeiten sind nach § 293b BAO berichtigungsfähig.

Faktum sei, dass die Finanzbehörde erst aufgrund einer Betriebsprüfung, also auf Grund von intensiven Erhebungen, daher im Zuge eines Ermittlungsverfahrens, im Tatsachenbereich in der Lage gewesen sei, den tatsächlichen Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Kalenderjahr 2002 festzusetzen. Dieser Betrag sei überdies im Berichtigungsbescheid ohne Angabe von Gründen geringfügig korrigiert worden.

Nach Ansicht der Bf sei das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer offensichtlichen Unrichtigkeit nicht gegeben. Diese Ansicht werde auch dadurch bekräftigt, dass das Finanzamt vorerst auf der Basis der Wiederaufnahme des Verfahrens entschieden hat und nicht auf der Grundlage eines Berichtigungsbescheides. Dies müsse vor allem unter dem Aspekt gesehen werden, dass die Finanzbehörde bei völlig identischem Sachverhalt lediglich ein anderes Finanzjahr, nämlich 2003 aufgrund eines Wiederaufnahmeverfahrens in der Sache selbst entschieden habe und somit sehr wohl eine wesentliche Voraussetzung eines Wiederaufnahmeverfahrens, nämlich die Feststellung maßgeblicher Tatsachen bzw. Beweismittel, anerkannt habe.

Ein vom Finanzamt am 11. August 2006 erstellter Vorlagebericht ist beim seinerzeit zuständigen Unabhängigen Finanzsenat nicht eingelangt.

Mit am 25. Oktober 2017 zugestellter **Beschwerdevorentscheidung vom 20. Oktober 2017 wies das Finanzamt** die nunmehr als Beschwerde zu wertende Berufung vom 29. Juni 2006 im Wesentlichen sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Die Vorlage sei offensichtlich nie beim UFS eingelangt, deshalb die Zuständigkeit auf diesen nicht übergegangen und das Rechtsmittel noch immer unerledigt. Offene Rechtsmittel verjähren nicht, daher könne auch für das streitgegenständliche Jahr 2002

hinsichtlich Energieabgabenvergütung noch keine Verjährung eingetreten sein. Mangels Erfüllung der Voraussetzungen der in § 262 Abs. 2 BAO angeführten Ausnahmen sei eine Beschwerde vorentscheidung zu erlassen.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, lediglich in der Begründung des angefochtenen Bescheides werde darauf hingewiesen, dass der Bescheid vom 5. Jänner 2005 gem. § 293b BAO berichtigt werde:

In der Beschwerde sei nicht dargelegt worden, welche rechtlichen Konsequenzen sich aus diesem Vorbringen ergeben sollen. Die Unterlassung der Anführung von Gesetzesbestimmungen im Spruch stelle keinen Mangel dar, zumal die Anführung der Gesetzesstelle in der Begründung des Bescheides zu erfolgen habe (vgl. VwGH 28.04.1994, 92/16/0187). Dies sei auch nach dem Beschwerdevorbringen - und daher unstrittig erfolgt.

Strittig sei die Zulässigkeit der Bescheidberichtigung: Erkennbarkeit der Unrichtigkeiten ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahrens. Der Schlussfolgerung der Beschwerde aus der Feststellung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung, wonach der Vergütungsbetrag für 2002 statt 71.8939,42 € laut BP nur 18.987,23 € betrage, dass „wesentlicher Bestandteil“ der Betriebsprüfung auch die exakte Feststellung des tatsächlichen Vergütungsbetrages gewesen sei, werde entgegnet, dass entgegen der Ansicht der Bf nicht alle im Rahmen einer Außenprüfung getroffenen Feststellungen aufgrund von „intensiven Erhebungen“ erfolgen. Vielmehr erfolge am Beginn jeder Außenprüfung ein Aktenstudium. Auch im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung sei die Prüfung des Falles zunächst alleine aufgrund jener Unterlagen erfolgt, die im Rahmen der Erstfestsetzung des Vergütungsbetrages mit Bescheid vom 5. Jänner 2005 vorgelegen sind.

Bereits im Zuge dieses Aktenstudiums sei alleine aufgrund der dem am 29 November 2004 eingelangten Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2002 angeschlossenen Beilagen festgestellt worden, dass folgende Umsätze und Vorumsätze entgegen dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des Energieabgabenvergütungsgesetzes und sohin basierend auf einer offensichtlich unzutreffenden Rechtsauffassung bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes angesetzt wurden:

a) Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 EnAbgVergG (in der damals gültigen Fassung)

- Bezugsvorschüsse
- Entnahme SHV Rücklage
- Annuitätenzuschuss
- Transferzahlungen (Beihilfen)

b) Vorleistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG

- Bezugsvorschüsse
- Zuführung zur SHV Rücklage

- Schuldendienst - Tilgung
- Leistungen für Personal
- Dienstgeberbeiträge FAF
- Sonstige Dienstgeberbeiträge
- Entgelte für Zivildienstleistende
- Kostenersatz für Verwaltungs- Leistung Personal

Personalkosten ZRST (Zentralstelle)

Dass diese dargestellten Unrichtigkeiten des Vergütungsantrages vom Prüforgang bereits im Zuge des Aktenstudiums und daher entgegen dem Berufungsvorbringen ohne Durchführung irgendwelcher Ermittlungsschritte festgestellt worden sind, ergebe sich eindeutig daraus, dass das Prüforgang in den für den Arbeitsbogen erstellten Kopien der dem Vergütungsantrag angeschlossenen Unterlagen jene Positionen, die zur Gänze zu Unrecht angesetzt worden sind, bereits ausgestrichen hat (Arbeitsbogen ABNr107107/05 Bl. 105—107). Es handle sich also um offensichtliche Unrichtigkeiten.

Auch in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend die Energieabgabenvergütung 2002 sei seitens der Bf darauf hingewiesen worden, dass die streitgegenständlichen Beträge bereits aus der Erklärung bzw. der Beilage ersichtlich sind.

Dem Beschwerdevorbringen, die Unzulässigkeit der vorgenommenen Berichtigung ergebe sich daraus, dass das Finanzamt „vorerst „ auf Basis der Wiederaufnahme und nicht einer Bescheidberichtigung entschieden hat, werde entgegnet, dass aus einem tatsächlichen Geschehen, kein Schluss gezogen werden kann, welche Vorgangsweise ex ante die rechtlich zulässige gewesen ist.

Die Ausführungen der Beschwerde, betreffend das Jahr 2003 sei anders vorgegangen worden, verkenne, dass verfahrensrechtlich jedes Jahr für sich getrennt zu betrachten ist.

Gem. § 293b BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gebe somit dann einen Berichtigungsgrund nach § 293b BAO ab, wenn diese

- Auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruht,
- Aus Abgabenerklärungen übernommen wurde und
- Die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen.

Für die Anwendbarkeit des § 293b BAO komme es daher darauf an, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt (im gegenständlichen Fall mit dem Bescheid vom 5. Jänner 2005), wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies sei dann zu bejahen, wenn die Abgabenbehörde

bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit könne sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. VwGH 19.01.2005, 2001/13/0235, 22.12.2004, 2004/15/0126, 25.04.2002, 99/15/0255, 23.09.2005, 2002/15/0198).

Daraus folge, dass es rechtlich vollkommen irrelevant ist, im Zuge welcher Maßnahmen eine solche Berichtigung erfolgt. Entscheidend sei lediglich, ob die offensichtliche Unrichtigkeit der Rechtsansicht, die der Abgabenerklärung zugrunde liegt, in objektiver Hinsicht ohne ein Ermittlungsverfahren feststellbar war oder nicht. Genau dies sei im gegenständlichen Fall gegeben gewesen. § 293b BAO sei selbst dann anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen wurde (Ritz, BAO⁵, § 293b Tz 7).

Die Durchführung von Ermittlungsschritten zur Feststellung weiterer Unrichtigkeiten, die nicht offensichtlich iSd § 293b BAO sind - wie im gegenständlichen Fall die betreffend den außerordentlichen Haushalt des Sozialhilfeverbandes (Bf) betreffenden Umsätze und Vorumsätze getroffenen Feststellungen - führe nicht dazu, dass eine Berichtigung gem. § 293b BAO betreffend jener Umstände, die auf einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung, die der Abgabenerklärung zugrunde liegt, beruht, nicht zulässig wäre.

Liegen die Voraussetzungen des § 293b für eine Berichtigung vor, so liegt sie im Ermessen.

Es sei dabei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit Vorrang einzuräumen (VwGH 28.05.2009, 2007/15/0285, 21.01.2004, 2002/13/0071, etc.) Sind die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig, so werde idR eine Berichtigung gem. § 293b vorzunehmen sein. Ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten spreche nicht gegen eine Berichtigung.

Im gegenständlichen Fall seien die steuerlichen Auswirkungen nicht so gering, dass eine Berichtigung zu unterbleiben habe. Unter Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit daher der Vorzug zu geben und die Bescheidberichtigung durchzuführen gewesen.

Mit **FinanzOnline** wurde seitens der Bf am **20. November 2017** beantragt, die Frist für die Stellung eines Vorlageantrages bis 31. Jänner 2018 zu erstrecken.

Mit am 18. Dezember 2017 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz** vom **14. Dezember 2017** wurde durch die oben genannte steuerliche Vertreterin der Bf ein **Vorlageantrag** gestellt und zur Begründung sinngemäß im Wesentlichen Folgendes geltend gemacht:

- Mangels offensichtlicher Unrichtigkeit sei § 293b auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar.
- Der bekämpfte Bescheid enthalte keine Begründung und sei deshalb rechtswidrig
- Der bekämpfte Bescheid sei auch wegen der fehlenden Begründung der Ermessensentscheidung rechtswidrig

Der bekämpfte Bescheid sei deshalb bereits bei Vorliegen von nur einem der drei genannten Aspekte wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Im auch der Bf zugestellten **Vorlagebericht** vom **2. Februar 2018** führte das Finanzamt in Ergänzung zur Beschwerdeentscheidung im Wesentlichen sinngemäß Folgendes aus:

Das Finanzamt habe nicht plötzlich und überraschend 2017 rückwirkend eine offensichtliche Unrichtigkeit festgestellt. Aus dem Formular Verf. 46 vom 11. August 2006, das im Zuge der Akteneinsicht von der steuerlichen Vertretung kopiert wurde, sei nämlich klar ersichtlich, dass die Beschwerdeentscheidung vom 20. Oktober 2017 bis auf minimale Ergänzungen dem Verf. 46 aus dem Jahr 2006 entspricht. Die Thematisierung der Anwendbarkeit des § 293b BAO bereits im Zuge der Betriebsprüfung ergebe sich auch aus der im Akt erliegenden Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde, die bei der Akteneinsicht vom 23. November 2017 der steuerlichen Vertretung zugänglich gemacht worden sei.

In der Stellungnahme der GBP vom 08.05.2006 sei in Pkt. 2 ausgeführt worden:

„Die möglichen verfahrensrechtlichen Erledigungen wurden iZm der Schlussbesprechung mit dem Abgabepflichtigen eingehend diskutiert. Durch die BP wurde mehrmals darauf hingewiesen, dass betreffend die Jahre 2002 u. 2003 schon aufgrund der eingereichten Abgabenerklärungen eine Berichtigung gem. § 293 b BAO möglich wäre. Jedoch hätte dies zur Folge, dass nur die aus den eingereichten Erklärungen ersichtlichen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigt werden können. Die durch die BP im Rahmen der Prüfung zusätzlich festgestellten Änderungen positiver Natur (zB Berücksichtigung a.o. Haushalt) könnten daher nicht berücksichtigt werden u. wären ev. nur in einem folgenden Rechtsmittelverfahren zu erlangen, wurde durch die BP vorgeschlagen, die verfahrensrechtliche Erledigung mittels Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO durchzuführen, um so auch die durch das Ermittlungsverfahren der BP hervorgekommenen positiven Auswirkungen auf die ENAV (insbes. das nicht mehr beschwerdegegenständliche Jahr 2003 Gesamt 4.775,88) berücksichtigen zu können.“

Insbesondere sei auch in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme Energieabgabenvergütung 2002 seitens der Bf explizit darauf hingewiesen worden, dass die streitgegenständlichen Beträge bereits aus der Erklärung bzw. der Beilage ersichtlich sind.

Differenzen zwischen Erklärung und Beilagen zur ENAV 2002 seien unerheblich. Ausschlaggebend für die Anwendbarkeit des § 293b BAO sei, ob entweder aus der Erklärung oder deren Beilagen die Unrichtigkeit offensichtlich gewesen ist.

Es sei **nicht richtig, dass keine Bescheidebegründung** erfolgt sei, weil der erfolgte Verweis auf den BP-Bericht und die Niederschrift am bekämpften Bescheid grundsätzlich ausreiche. Sollte dennoch ein Begründungsmangel im Abgabeverfahren vorliegen, so könne dies im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0017; 14.12.2005, 2001/ 13/0281,0282); daher könne zB die Begründung

einer Beschwerde vor Entscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl. VwGH 23.09.1982, 81/15/0091).

Nicht sanierbar sei aber zB, wenn der Wiederaufnahmebescheid keine Wiederaufnahmsgründe nennt (Ritz BAO⁶, § 93 'I' Z 16). Sehr wohl sanierbar seien Begründungen für Ermessensentscheidungen.

Der Ansicht der steuerlichen Vertretung, die Nichtsanierbarkeit der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gem. § 303 BAO müsse analog für Berichtigungsbescheide gem. § 293b BAO gelten, könne nicht gefolgt werden, weil sich insbesondere die Voraussetzungen für eine Berichtigung gem. § 293b BAO doch deutlich von jenen des § 303 BAO unterscheiden. Wiederaufnahme und Bescheidberichtigung seien auch insofern nicht vergleichbar als ein Berichtigungsbescheid (zB eben § 293b BAO) zum berichtigten Bescheid hinzutritt und mit dem von ihm berichtigten Bescheid eine Einheit bildet (vgl. VwGH 21.03.2012, 2012/16/0058; Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 293b).

Bei der Wiederaufnahme gem. § 303 BAO werde hingegen neben dem Bescheid über die Wiederaufnahme ein neuer Sachbescheid erlassen.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass bereits im Rahmen der BVE zum Punkt Begründung ausführlich Stellung genommen wurde.

Das Finanzamt halte seine Rechtsansicht aufrecht, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vorliegen.

Dabei sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit Vorrang einzuräumen. Seien die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig, so werde idR eine Berichtigung gem. § 293b BAO vorzunehmen sein. Ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten spreche nicht gegen eine Berichtigung.

Über **Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 5. Feber 2018** wurde seitens der **Bf** mit **Schriftsatz vom 16. Feber 2018** dem Vorlagebericht im Wesentlichen Folgendes entgegnet:

Zur fehlenden Bescheidbegründung werde auf die in der Beschwerde unter Punkt 3 ausführlich dargelegten Argumente verwiesen. Der bekämpfte Bescheid habe entgegen der Behauptung des Finanzamtes keine Begründung enthalten, diese sei allenfalls elf Jahre später mit der Beschwerde vor Entscheidung nachgeholt worden.

Es werde dem Finanzamt insofern zugestimmt, dass der Verweis auf einen Bericht der Betriebsprüfung als Begründung ausreichen würde. Der Bericht vom 15. März 2006, auf den zwecks Begründung im bekämpften Bescheid verwiesen wurde, enthalte aber nur Ausführungen zur Wiederaufnahme gem. § 303 BAO, hingegen keine zur Anwendung des § 293b BAO.

Ob die Sanierung der völlig fehlenden Begründung elf Jahre später durch die Beschwerde vor Entscheidung zulässig und vertretbar sei, sei eine vom Bundesfinanzgericht zu klärende Rechtsfrage.

Hinsichtlich rechtlicher Ausführungen werde auf den Vorlageantrag verwiesen.

Über **Aufforderung** des erkennenden Gerichts vom **21. Februar 2018** entgegnete das **Finanzamt** mit **Schreiben** vom **12. März 2018** im Wesentlichen sinngemäß Folgendes:

Bei der Bescheidaufhebung nach § 299 BAO komme es darauf an, dass aus der Begründung der beiden miteinander zu verbindenden Bescheide erkennbar ist, worauf die Aufhebung der Abgabenbehörde gestützt ist (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119;

Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 299 BAO Anm. 5).

Auch im gegenständlichen Fall werde im Berichtigungsbescheid auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die Niederschrift verwiesen. Da es dort nur eine einzige Tz gibt, sei klar, um welchen Berichtigungspunkt es sich handelt. Das Finanzamt habe im Zuge der Beschwerdeentscheidung den Berichtigungsgrund nicht erstmals erwähnt oder ausgetauscht, sondern nur näher erläutert.

Die Unrichtigkeit der Erklärung sei bereits bei der Prüfungsvorbereitung erkannt und inklusive Anwendung des § 293b BAO bei Besprechungen auch thematisiert worden. In der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme sei seitens der Bf ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die strittigen Punkte aus den Beilagen der Erklärung klar ersichtlich sind.

Über **Aufforderung** des erkennenden Gerichts vom **12. März 2018** wurde seitens der Bf mit **Schriftsatz** vom **27. März 2018** im Wesentlichen sinngemäß Folgendes entgegnet:

1. Sanierung von Begründungsmängeln

Eine fehlende oder krass lückenhafte Begründung stehe einem effizienten Rechtsschutz entgegen und könne nicht nachträglich beigebracht oder ergänzt werden.

Eine Sanierung durch eine elf Jahre später ergangene Beschwerdeentscheidung wäre jedenfalls zu spät.

2. Zusammenspiel von § 293b BAO und Niederschrift

Entgegen der Ansicht des Finanzamt führe dieses Zusammenspiel von Berichtigungsbescheid und Niederschrift zur Nichtanwendbarkeit des § 293b BAO.

In Bericht und Niederschrift werde nur die Wiederaufnahme nicht jedoch die Bescheidberichtigung nach § 293b BAO erwähnt und begründet.

Die Begründung der Wiederaufnahme in Bericht und Niederschrift könne nicht gleichzeitig die Begründung der Berichtigung nach § 293b BAO sein.

Eine solche Verknüpfung führe im Ergebnis zu einem Widerspruch zwischen Spruch und Begründung, der nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.01.1990, 89/13/0175; 05.07.1994, 93/14/0049; 02.07.2002, 2002/14/0029) Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften bewirke.

3. Anwendbarkeit von § 293b BAO

Nach Ansicht der Bf liege gerade keine offensichtliche Unrichtigkeit vor, weshalb ohne nähere Begründung nicht kontrollierbar sei, warum die Behörde von einer offensichtlichen Unrichtigkeit ausgegangen ist.

Die Behörde gehe in ihrer Stellungnahme vom 12. März 2018 auf Seite 3 Abs. 2 (Zeile 5) selbst von strittigen Punkten aus, § 293b BAO erfordere jedoch offensichtliche Unrichtigkeit.

Wegen der langen Verfahrensdauer, der nicht mehr greifbaren Personen und der teilweise fehlenden Unterlagen könne heute nicht mehr eindeutig geklärt werden, ob es sich damals um eine offensichtliche Unrichtigkeit gehandelt hat, die ein Vorgehen nach § 293b BAO rechtfertige. Im Zuge von Ermittlungen gewonnene Erkenntnisse dürften nicht berücksichtigt werden.

Die Berichtigung eines Bescheides gem. § 293b BAO im Anschluss an eine gescheiterte Wiederaufnahme des Verfahrens erscheine im Lichte eines objektiven Rechtsschutzes äußerst bedenklich. Nach dem Telos beider Bestimmungen sei § 293b BAO nicht als „Auffangtatbestand“ für § 303 BAO gedacht.

Über **Vorhalt** des erkennenden Gerichts vom **4. Juli 2018** gaben das **Finanzamt** mit **Schreiben** vom **1. August 2018** und der **Betriebsprüfer** mit **Schreiben** vom **31. August 2018** Stellungnahmen ab.

Das Finanzamt wiederholte im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und bestritt jenes der Bf und verwies auf die zu erwartende Stellungnahme der Großbetriebsprüfung.

Der **Prüfer** führte in seiner **Stellungnahme** vom **31. August 2018** sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Zur Ermittlung des Vergütungsbetrages im bekämpften Bescheid

Zur Erläuterung werde auf die Stellungnahmen der BP vom 8.5.2006 bzw. 21.6.2006 verwiesen. Vereinfachend seien ausgehenden von den im Zuge der BP erhaltenen Buchhaltungsdaten jene Einzelbuchungen von Leistungen bzw. Vorleistungen ausgeschieden worden, die nicht umsatzsteuerbar sind:

Leistungen: Bezugsvorschüsse, Entnahmen aus Rücklagen, Schadenersätze, Transferzahlungen von Bund und Ländern etc., weil keine Umsätze iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 EnAbgVergG vorliegen

Vorleistungen: Sämtliche Personalkosten, weil keine Vorleistungen iSd. § 1 Abs. 2 Z 2 EnAbgVergG; Darlehnstilgung, Zuführung zu Rücklagen, Öffentliche Abgaben etc., weil keine Umsätze iSd. § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG vorliegen.

Abschließend seien die Positionen wieder ausgeschieden worden, die erst im Zuge des Ermittlungsverfahrens der BP als nicht steuerbar iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG bzw. als nicht zu berücksichtigende Personalaufwendungen gem. § 1 Abs. 2 Z 2 EnAbgVergG identifiziert wurden.

Die sich in der Folge aus diesen Positionen ergebende Auswirkung auf die ENAV iHv. -138,38 € sei als Erhöhung des Vergütungsbetrages lt. Niederschrift

Schlussbesprechung EUR 18.987,23 erfasst worden. Daraus ergebe sich der Festsetzungsbetrag im Bescheid gem. § 293b BAO vom 19.5.2006 iHv. 19.125,62 €.

Ermittlung des bei Entscheidung über die Beschwerde anzusetzenden Vergütungsbetrages

Als Grundlage für eine § 293b-Berichtigung seien ausschließlich jene Unterlagen heranzuziehen, die durch die Bf als Beilage des Vergütungsantrages ENAV 1 übermittelt wurden. Als Beurteilungsgrundlagen seien, insbesondere die Beilagen „Einnahmen 2002“, „Ausgaben 2002“ sowie „Personalkosten 2002“ relevant.

Hinsichtlich der Berechnung im Detail sowie Begründung zur Beurteilung der Untergruppen werde auf die angeschlossene Excel-Berechnung verwiesen.

Bezüglich der nicht als Vorleistungen berücksichtigten Positionen (in rot) werde Folgendes ergänzt:

Schuldendienst: Tilgungen von Darlehen stellten keine an den Abgabepflichtigen erbrachten Umsätze iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 u. 2 UStG (Verweis lt. § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG) für an diesen erbrachte Leistungen dar, weil hier nur der ursprünglich erhaltene Darlehensbetrag zurückgezahlt werde. Lediglich die in Zusammenhang mit dem Darlehen geleisteten laufenden Zinszahlungen gelten als an den Abgabepflichtigen erbrachte Leistungen (Zurverfügungstellung von Kapital = sonstige Leistung; Gegenleistung in Form von steuerfreien Zinszahlungen) und seien somit als Vorleistungen iSd. § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG zu beurteilen. Da in der Beilage „Ausgaben 2002“ eine eindeutige Aufsplittung in Schuldendienst -- Tilgung sowie Schuldendienst- Zinsen ersichtlich sei, könne der nicht als Vorleistung zu berücksichtigende Tilgungsanteil ohne weitere Ermittlungshandlungen ausgeschieden werden.

Personalkosten: Löhne, Gehälter, Pensions-, Abfertigungs- u. Jubiläumsgelder stellten unzweifelhaft Entgelte für Leistungen an Nichtunternehmer dar und seien somit keine Vorleistungen an den Abgabepflichtigen, die den Nettoproduktionswert mindern. Dies gelte ebenso für die in diesem Zusammenhang anfallenden Lohnnebenkosten (z.B. Dienstgeberbeiträge). Die aus den Beilagen „Ausgaben 2002“ Sowie „Personalkosten 2002“ unmittelbar als Personalkosten identifizierbaren Positionen (Leistungen für Personal, Dienstgeberbeiträge, Entgelte f. Zivildienstleistende) könnten ohne weitere Ermittlungshandlungen ausgeschieden werden. Hinsichtlich des Postens „Freiwillige Sozialleistungen“ wären jedoch weitere Ermittlungsschritte notwendig, weil darin auch an den Abgabepflichtigen erbrachte Leistungen (zB Eingangsrechnung für Kosten einer Mitarbeiterweihnachtsfeier) enthalten sein könnten, die als Vorleistungen iSd. § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG zu berücksichtigen wären.

Kürzung der Ausgaben Klasse 7 Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand um darin enthaltene Personalkosten

Wie bereits oben ausgeführt, seien die Positionen der Beilage „Personalkosten 2002“, die aufgrund der Textierung unmittelbar als Personalkosten identifizierbar sind, nicht als Vorleistungen zu berücksichtigen.

Lt. BP sei zu hinterfragen, warum die Bf die Beilage „Personalkosten 2002“ im Zuge des Vergütungsantrages ENAV1 eingebracht habe, obwohl den Schlussfolgerung der Beschwerdeschrift folgend ausschließlich die bereits aus den Beilagen „Einnahmen 2002“

und „Ausgaben 2002“ ersichtlichen und im Formular ENAV1 erfassten Umsätze und Vorleistungen für die Ermittlung des Vergütungsbetrages heranzuziehen gewesen wären. Offensichtlich sei die Bf selbst davon ausgegangen, dass eine zusätzliche Auswertung der den Bezirksaltenheimen zurechenbaren Personalkosten zur Ermittlung des Energieabgabenvergütungsbetrages erforderlich ist. So seien auch die nicht in der Beilage „Ausgaben 2002“ gesondert ausgewiesenen, aber in Position Klasse 7 Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand enthaltenen Personalkosten Zentralstelle (ZRST) iHv. 166.982,84 € (davon 166.063,48 € reine Personalkosten und 919,36 € freiwillige Sozialleistungen) gesondert der Behörde bekannt gegeben worden; in derselben Position seien auch die Entgelte für Zivildienstleistende in Höhe von 233.472,00 € und Kostenersatz für Verwaltungspersonal iHv. 137.984,00 € enthalten. Diese Offenlegung von nicht bzw. nicht unmittelbar aus der Beilage „Ausgaben 2002“ ersichtlichen Personalkosten könne lt. BP nur dahingehend interpretiert werden, dass auch seitens der Bf im Zeitpunkt der Antragstellung offensichtlich davon ausgegangen wurde, dass Personalkosten nicht als Vorleistungen iSd. § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG zu berücksichtigen wären.

Höhe des Selbstbehalts

In der Erklärung ENAV 1 sei seitens der Bf ein Selbstbehalt iHv. 363,00 € pro Heim ($7 \times 363 = 2.541$) abgezogen worden, obwohl seitens der Bf nur ein Antrag ENAV 1 für die Summe aller Bezirksaltenheime gestellt wurde. Ebenso seien mittels Beilage „Personalkosten 2002“ die zusätzlich zu den Personalkosten der Heime anfallenden Personalkosten der Zentralstelle (ZRST) bekanntgegeben worden. Aus dem Gesamtbild der eingereichten Unterlagen - insbesondere der Überschrift der Beilagen „Einnahmen 2002“ und „Ausgaben 2002“: „Sozialhilfeverband Bezirk – BEZIRKSALTENHEIME“ sei daher eindeutig ableitbar, dass die Bf selbst den (Gesamt-) Betrieb der Altenheime als vergütungsfähigen Betrieb iSd. § 2 EnAbgVergG erachtet. Der Abzug des Selbstbehaltes je Heimstandort könne somit im Gesamtkontext des eingebrachten Vergütungsantrages nur als offensichtliche Unrichtigkeit im Zuge der Erstellung der Erklärung ENAV1 beurteilt werden, die im Zuge der Bescheiderlassung richtigzustellen ist.

In einer seiner Stellungnahme angeschlossenen **Beilage** ermittelte der Prüfer die Energieabgabenvergütung gemäß § 293b durch seinen obigen Ausführungen entsprechende Zu- und Abschläge zu den betreffenden in den Beilagen der Erklärung ausgewiesenen Positionen neu mit 21.716,69 €.

Mit **Schreiben** vom **31. August 2018** brachte das **erkennende Gericht** der Bf seinen Vorhalt vom 4. Juli 2018 an das Finanzamt, dessen Stellungnahmen vom 1. August 2018 und jene des Prüfers vom 31.8.2018 samt Beilage mit dem Hinweis, dieser Neuberechnung folgen zu wollen, zur Kenntnis.

Mit **Schriftsatz** vom **2. Oktober 2018** wurde seitens der **Bf** sinngemäß im Wesentlichen folgende **Stellungnahme** abgegeben:

Es werde keine Zustimmung zur Aufhebung des bekämpften Bescheides gemäß § 300 BAO erteilt, sondern um Ausfertigung und Zustellung des Erkenntnisses ersucht. Auf das bisherige Vorbringen werde verwiesen.

Es sei ausgeschlossen, eine fehlende Begründung erst nach an sich absoluter Verjährung zu „sanieren“. Mangels Begründung sei auch der Grund für die **Ermessensübung** des Finanzamtes im Sinne der Durchführung der Berichtigung nicht nachvollziehbar.

Ein Verschulden der Behörde könne nach der Ansicht von Stoll, BAO, S 2835f, für die Ermessensgestaltung als fallbezogener Vertrauensschutz von entscheidender Bedeutung sein. Selbst die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 20. Oktober 2017 beschränke sich auf die Wiedergabe des Gesetzeswortlautes und wäre nicht ausreichend (Wiedermann, Wiederaufnahme, 66).

Da es zur Frage, ob eine fehlende Begründung eines Bescheides gemäß § 293b BAO (außerhalb der absoluten Verjährungsfrist) saniert werden kann, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe, sei eine **Revision** im zu erlassenden Erkenntnis für zulässig zu erklären.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist ein Sozialhilfeverband eines politischen Bezirkes in Oberösterreich und als solcher eine Körperschaft öffentlichen Rechts nach dem O.ö. Sozialhilfegesetz 1998.

Die Bf hat in ihrem Zuständigkeitsbereich Bezirk Bezirk im Jahr 2002 die sieben Bezirksaltenheime (BAH) BAH1, BAH2, BAH3, BAH4, BAH5, BAH6 und BAH7 mit einer organisatorischen Leitung durch die Zentralstelle (ZRST), die u.a. die zentrale Beschaffung und einheitliche Buchführung vorgibt, betrieben.

Mit dem ausgefüllten Formular ENAV1 hat Bf die Vergütung von Energieabgaben für das Kalenderjahr 2002 in Höhe von 71.839,42 € unter Anschluss von fünf Beilagen (Einnahmen, Ausgaben, Personalkosten, Erdgasabgabe und Elektrizitätsabgabe jeweils 2002) geltend gemacht.

Seitens Bf wurden dabei **im Antragsformular ENAV1 aus den Beilagen übernommen** als: Vom Unternehmen erbrachte **Umsätze** iSd § 1 Abs. 1 Z 1 2 UStG 994 : **21.653.225,00 €** - die **Summe** aus der **Beilage Einnahmen** 2002

An das Unternehmen erbrachte Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994: **21.654.267,00 €** - die **Summe** aus der **Beilage Ausgaben** 2002

sowie die geleistete Erdgas- und Elektrizitätsabgabe aus den gleichnamigen Beilagen.

Als **Selbstbehalt** machte die Bf statt des für das Jahr 2002 vorgesehenen Betrages von 363,00 € durch Ergänzung des Zusatzes „ X 7 Heime „ **2.541,00 €** geltend.

Die **Beilage Einnahmen** 2002 hat 9 Spalten, davon die Spalten 2 bis 8 mit den jeweils auf die einzelnen der 7 Bezirksaltenheime (BAH) entfallenden Beträgen, und der letzten (9.) Spalte mit der „Summe aller BAHs“ der jeweiligen Zeile. Vereinfachend

werden nachstehend nur die erste und die letzte Spalte der Tabelle Einnahmen 2002 wiedergegeben.

	BAH 1 ...	BAH 7	Summe aller BAHs
Bezugsvorschüsse			71.708,00
Entnahme aus SHV-Rücklage			30.093,00
Heimentgelte			20.090.505,00
Sonstige Einnahmen			783.116,00
Annuitätenzuschuss			108.961,00
Transferzahlung Bund (Beihilfe)			568.842,00
Gesamt			21.653.225,00

Wie eben bei den Einnahmen beschränkt sich die Wiedergabe der **Beilage Ausgaben 2002** ebenfalls auf den Inhalt der ersten und letzten Spalte.

	BAH 1 ...	BAH 7	Summe aller BAHs
Anlagen			181.062,00
Bezugsvorschüsse			86.331,00
Zuführung zur SHV-Rücklage			689.124,00
Schuldendienst -Tilgung			1.106.531,00
Schuldendienst - Zinsen			663.009,00
Klasse 4: Gebrauchs-und Verbrauchsgüter			1.812.033,00
Klasse 5: Leistungen für Personal			11.123.916,00
Klasse 5: Dienstgeberbeitrag zum FAF			485.273,00
Klasse 5: Sonstige Dienstgeberbeiträge			2.470.473,00
Klasse 5: Freiwillige Sozialleistungen			124.488,00
Klasse 6: Sonst. Verw.- u. Betr.aufw. (ohne Kreditzinsen)			1.031.005,00
Klasse 7: Sonstiger Verwaltungs und Betriebsaufwand			1.881.022,00
Gesamt			21.654.267,00

Gleiches gilt für den ersten Teil der **Beilage Personalkosten 2002**

	BAH 1 ...	BAH 7	Summe aller BAHs
Klasse 5: Leistungen für Personal			11.123.916,00
Entgelte f. Zivildienstleistende			233.472,00
Kostenersatz f. Verwaltslst. Personal			137.984,00
Gesamt			11.495.372,00

In einer zweiten Tabelle, werden **Personalkosten ZRST** wie folgt wiedergegeben:

Personalkosten ZRST	
Klasse 5: Leistungen für Personal	129.155,30
Klasse 5: Dienstgeberbeiträge zum FAF	5.711,78
Klasse 5: Sonstige Dienstgeberbeiträge	24.791,68
Klasse 5: Freiwillige Sozialleistungen	919,36
Entgelte für Zivildienstleistende	6.404,72
Gesamt	166.982,84

Mit **Bescheid** vom **5. Jänner 2005** setzte das Finanzamt die Energieabgabenvergütung 2002 für die Bf antragsgemäß mit 71.839,42 € fest.

Im Rahmen einer im Jahr 2006 durchgeführten **Betriebsprüfung** ua betreffend die Energieabgabenvergütung 2002 bis 2004 stellte der Prüfer im in die Niederschrift über die **Schlussbesprechung** vom **15. März 2006** integrierten **Besprechungsprogramm** unter **Punkt 1** fest, dass bei Berechnung des Nettoproduktionswertes in die Vorleistungen auch Personalkosten einbezogen, die als Beihilfen rückvergüteten Beträge nicht abgezogen, der außerordentliche Haushalt nicht berücksichtigt und der Selbstbehalt mehrmals (je Altenheim) abgezogen wurde.

Rechtliche Würdigung des Prüfers (sinngemäß):

Die durch die Bf betriebenen Altenheime seien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als einheitlicher Betrieb anzusehen. Die organisatorische und wirtschaftliche Leitung erfolge durch die Zentralstelle, die u. a. die zentrale Beschaffung, einheitliche Buchführung etc. vorgebe.

Da nur ein Betrieb vorliege, sei für 2002 auch nur einmalig ein Selbstbehalt von 363,00 € kürzend zu berücksichtigen.

Zur Berechnung des Nettoproduktionswertes seien nur umsatzsteuerbare Leistungen heranzuziehen. Keine Leistungen iSd UStG seien folglich Schadenersatzzahlungen, Transferzahlungen (echte Subventionen, Zuschüsse), Beihilfen nach GSBG, Auflösungen von Rücklagen etc. Keine Vorleistungen iSd UStG bzw. § 1 Abs. 2 Z 2 EnAbgVergG seien

sämtliche Personalkosten (inkl. Personalgestellungen wie Zivildienstler und Praktikanten), Zuführung zu Rücklagen, Zuschüsse der Bf an Dritte (Transferzahlungen), Tilgung von Darlehen, erhaltene Beihilfen nach GSBG (da Verbuchung brutto), öffentliche Abgaben (zB Grundsteuer) sowie die bezahlten Energieabgaben.

Im Zuge der Betriebsprüfung werde die Berechnung richtiggestellt. Die nicht berücksichtigten Ausgaben des außerordentlichen Haushalts werden den Vorleistungen hinzugerechnet.

Die Berechnungsmethode sei mit der Bf abgestimmt worden und wurde in einem Berechnungsblatt wie folgt vorgenommen:

Berechnung Energieabgabenvergütung (Dienstleistungsbetrieb):

2002	Beträge in €
Umsätze	20.654.045,35
Vorleistungen	4.931.134,90
Nettoproduktionswert	15.722.910,45
Energieabgaben gesamt	74.380,42
Nettoproduktionswert 0,0035	55.030,19
Vergleichswert	19.350,23
Abzüglich Selbstbehalt	363,00
Vergütungsbetrag	18.987,23
Vergütungsbetrag bisher	71.839,42
Nachforderung Betriebsprüfung	52.852,19

Im **Betriebsprüfungsbericht** vom **15. März 2006** verwies der Prüfer auf die Niederschrift der Schlussbesprechung und betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die zur Energieabgabenvergütung unter Tz 1 gemachten Feststellungen.

Mit **Bescheid** vom **15. März 2006** nahm das Finanzamt das Verfahren zur Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2002 gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** wieder auf und reduzierte den Vergütungsbetrag unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung von bisher 71.839,54 € auf 18.987,23 €, woraus sich eine Nachzahlung von 52.852,10 € ergab.

Mit **Schriftsatz** vom **20. April 2006** erhob die Bf im Wesentlichen mit der Begründung, dem Finanzamt seien die (im ordentlichen Haushalt enthaltenen) Personalkosten schon aus dem ihm vorliegenden Unterlagen bekannt gewesen, **Berufung** gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **16. Mai 2006** gab das Finanzamt dieser Berufung statt.

Mit dem **bekämpften** (am 29. Mai 2006 zugestelltem) **Bescheid** vom **19. Mai 2006** berichtigte das Finanzamt **gemäß § 293b BAO** den Bescheid vom 5. Jänner 2005 über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2002 durch Verminderung der Festsetzung des Vergütungsbetrages von bisher 71.839,42 € auf 19.125,61 €, wodurch sich eine von der Bf zu leistende Nachzahlung von 52.713,81 € ergab. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf Bericht und Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 15. März 2006.

Beweiswürdigung

Die Rechts- und Parteifähigkeit der Bf ist unbestritten.

Der Betrieb der sieben Bezirksaltenheime unter der Leitung einer Zentralstelle ist ebenso unbestritten und manifestiert sich in den Beilagen des Antrages auf Vergütung von Energieabgaben für das Kalenderjahr 2002.

Die Angaben betreffend den Antrag und dessen Beilagen sind durch die im Akt erliegenden Ausdrucke dieser dem erkennenden Gericht vom Finanzamt elektronisch übermittelten Unterlagen, die den im Finanzamtsakt abgehefteten Originalen entsprechen, belegt.

Die genannten Bescheide, Unterlagen der Betriebsprüfung und seitens der Bf eingebrachten Schriftsätze wurden dem erkennenden Gericht vom Finanzamt elektronisch vorgelegt und entsprechen dem Inhalt des dem erkennenden Gericht über Anforderung vom Finanzamt ebenfalls vorgelegten körperlichen Aktes.

Rechtsgrundlagen

Das durch Artikel 62 des Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, geschaffene

Bundesgesetz über die Vergütung von Energieabgaben (Energieabgabenvergütungsgesetz) in der gemäß dessen § 4 für das gegenständliche Jahr 2002 anzuwendenden Fassung, BGBl. I Nr. 158/2002 (**EnAbgVergG**), lautet (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

§ 1 . (1) Die Energieabgaben auf Erdgas und elektrische Energie sind für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,35% des Unterschiedsbetrag es zwischen

1. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und

2. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die an das Unternehmen erbracht werden, übersteigen (Nettoproduktionswert).

(2) 1. Als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten auch Umsätze, die, wären sie im Inland erbracht worden, Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 wären.

2. Nicht als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten Umsätze aus der Gestellung von Arbeitskräften. § 2. (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht für alle Betriebe, soweit sie nicht Erdgas und elektrische Energie liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, das aus Erdgas oder elektrischer Energie erzeugt wurde.

(2) Über Antrag des Vergütungsberechtigten wird je Kalenderjahr Wirtschaftsjahr der Betrag vergütet, der den in § 1 genannten Anteil am Nettoproduktionswert übersteigt. Der Antrag hat die im Betrieb verbrauchte Menge an Erdgas und an Elektrizität und die in § 1 genannten Beträge zu enthalten. Er ist spätestens bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Vorliegen der Voraussetzungen für die Vergütung zu stellen. Der Antrag gilt als Steuererklärung. Der Antrag ist mit Bescheid zu erledigen und hat den Vergütungsbetrag in einer Summe auszuweisen. **Der Vergütungsbetrag wird abzüglich eines Selbstbehaltes von höchstens 363 Euro gutgeschrieben.**

(3) Ein Anspruch auf Vergütung besteht auch insoweit, als für betriebliche Zwecke Wärme (bzw. Dampf oder Warmwasser) bezogen wird und die Erzeugung dieser Wärme (bzw. des Dampfes oder des Warmwassers) aus Erdgas (elektrische Energie) erfolgt und die verwendete Menge Erdgas (elektrische Energie) vom Lieferer der Wärme (bzw. des Dampfes oder des Warmwassers) dem Empfänger mitgeteilt wird.

(4) Die Vergütung obliegt dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt.
§ 3. Kein Anspruch auf Vergütung besteht:

1. insoweit das Erdgas oder die elektrische Energie für die Erzeugung von Wärme, Dampf oder Warmwasser verwendet wird, ausgenommen unmittelbar für betriebliche Zwecke.

2. insoweit Anspruch auf Vergütung der Erdgasabgabe gemäß § 3 Abs. 2 Erdgasabgabegesetz besteht.

§ 4. (1) Dieses Bundesgesetz tritt mit dem Inkrafttreten des Erdgasabgabegesetzes und des Elektrizitätsabgabegesetzes in Kraft.

§ 2 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 59/2001 tritt mit 1. Jänner 2002 in Kraft. § 2 Abs. 1 und § 3 Z 1 in der Fassung des BGBl. I Nr. 158/2002 ist auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 1. Jänner 2003 stattfinden.

(2) Mit der Vollziehung ist der Bundesminister für Finanzen betraut.

(3) Das Energieabgabenvergütungsgesetz ist auf Sachverhalte anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2003 stattfinden.

Absatz 1 der §§ 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der 2002 geltenden Fassung (**UStG 1994**) lauten:

§ 1 . (1) *Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:*

1. *Die **Lieferungen und sonstigen Leistungen**, die ein **Unternehmer** im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;*

2. *der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,*

a) *wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden läßt, die außerhalb des Unternehmens liegen;*

b) *wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Leistungen der in § 3a Abs. 1 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen;*

c) *soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen;*

d) *soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs. 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.*

Eine Besteuerung gemäß lit. a oder c erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

§ 2. (1) **Unternehmer** ist, wer eine gewerbliche oder berufliche **Tätigkeit selbständig ausübt**. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß **§ 293b BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Erwägungen zu den Rechtswidrigkeiten der Abgabenerklärung ENAV 1 vom 25.11.2004, die vom Erstbescheid vom 5.1.2005 übernommen worden sind:

Zweck des Energieabgabenvergütungsgesetzes (EnAbgVergG) ist es, die Belastung des Betriebes durch Energieabgaben auf 0,35 % des Nettoproduktionswertes, der die Differenz von erbrachten Umsätzen und Vorleistungen iSd § 1 Abs. 1 und Z 2 UStG 1994 darstellt, soweit ein Selbstbehalt von 363,00 € überschritten wird, zu begrenzen.

Personalkosten stehen im Zusammenhang mit den von Dienstnehmern erbrachten Arbeitsleistungen. Da Dienstnehmer ihre Tätigkeit nicht selbständig iSd § 2 Abs. UStG 1994 ausüben, üben sie ihre Tätigkeit nicht als Unternehmer aus. Personalkosten sind daher nicht umsatzsteuerbar. Die Personalkosten stellen deshalb keine nach § Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG abzugsfähigen Vorleistungen dar.

Deshalb sind im gegenständlichen Fall die **Bezugsvorschüsse** (71.708,00 € und 86.331,00 €), **Leistungen für Personal** (11.123.916,00 €), **Dienstgeberbeiträge FAF** (485.273,00 €) und **Sonst. Dienstgeberbeiträge** (2.470.473,00 €) bei Ermittlung des Nettoproduktionswertes **auszuscheiden**.

Soweit in der Ausgabenposition **Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand** von insgesamt 1.881.022,00 € **Kosten für Personalgestellung** oder **Personalkosten** **enthalten** sind (vgl. Beilage Personalkosten: Entgelte für Zivildienstleistende 233.472,00 €, Kostenersatz für Verwaltungspersonal 137.984,00 € und Personalkosten ZRST 166.982,00 – freiw. Sozialleistungen 6.404,72 € = 166.063,48 €) sind diese grundsätzlich ebenfalls nach der Ausschlussbestimmung für Personalgestellung des § 1 Abs. 2 Z 2 EnAbgVergG und Personalkosten als nicht umsatzsteuerbar auszuscheiden.

Rücklagen werden im Rechnungswesen des Unternehmens als Bestandteil des Eigenkapitals ausgewiesen. Bildung und Auflösung von Rücklagen sind deshalb rein buchhalterische Maßnahmen, die keine Umsätze iSd UStG 1994 sondern unternehmensinterne Zweckbindungen darstellen.

Deshalb sind im gegenständlichen Fall die **Entnahme aus der SHV-Rücklage** (30.093,00 €) und die **Zuführung zur SHV-Rücklage** (689.124,00 €) bei Ermittlung des Nettoproduktionswertes **auszuscheiden**.

Erhaltene **Annuitätenzuschüsse** und **Transferzahlungen (Beihilfen)** verlangen vom Empfänger nur die Einhaltung der Voraussetzung dieser Förderung. Dies verschafft dem jeweiligen Förderungsgeber keinen unmittelbaren Nutzen. Es liegen deshalb **echte Subventionen** und kein Leistungsaustausch iSd UStG 1994 vor (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, 1 Tz 24 und § 4 Tz 122).

Deshalb sind im gegenständlichen Fall die **Annuitätenzuschüsse** (108.961,00 €) und **Transferzahlungen (Beihilfen) des Bundes** (568.842,00 €) bei Ermittlung des Nettoproduktionswertes **auszuscheiden**.

Beim Kreditgeschäft (**Schuldendienst**) besteht der Leistungsaustausch in der zeitlich begrenzten Zurverfügungstellung von Kapital gegen Zinsen. Die Zinsen sind als Gegenleistung steuerbar, jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 befreit. Die Rückführung des Kapitals (vertretbare Sache Geld in gleicher Höhe) hingegen ist – vergleichbar der Rückgabe einer gemieteten Sache – nicht steuerbar.

Deshalb ist im gegenständlichen Fall die nicht steuerbare Position **Schuldendienst-Tilgung** (1.106.531,00 €) bei Ermittlung des Nettoproduktionswertes **auszuscheiden**.

Berechnungsbasis für die Energieabgabenvergütung ist der Betrieb. Mangels Definition im EnAbgVG richtet sich der Begriff nach dem Einkommensteuergesetz. Demnach ist unter einem Betrieb die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit mit dem Ziel der Produktion von Sachgütern und Dienstleistungen zu verstehen (Hager, in SWK 2005, 1056, unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, § 4 Rz 4 und VwGH 17.09.1981, 16/2989/78; 16.02.1988, 87/14/0040).

Auf Grund der organisatorischen und wirtschaftlichen Leitung des durch die Bf als Sozialhilfeverband zu besorgenden Bezirksaltenheimes im Wege der Zentralstelle mit zentraler Beschaffung und Buchführung liegt ein Betrieb mit den sieben Heimen als Betriebstätten vor.

Für einen Betrieb ist jedoch **nur ein Selbstbehalt in Höhe 363,00 €** vom Vergütungsbetrag **abzuziehen**.

Nach obiger Sachverhaltsfeststellung hat das Finanzamt mit dem Erstbescheides vom 5. Jänner 2005 vollinhaltlich dem Antrag der Bf vom 25. November 2004 entsprochen und hat dadurch die oben aufgezeigten Rechtswidrigkeiten der Abgabenerklärung ENAV1 für 2002 übernommen.

Erwägungen zur Offensichtlichkeit der Unrichtigkeit der übernommenen Beträge

Eine **Unrichtigkeit ist offensichtlich**, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO, 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/ 15/0049). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte

erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (zB VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049; 22.12.2004, 2004/15/0126; 19.1.2005, 2001/13/0235; 20.5.2010, 2007/ 15/0098; 26.2.2013, 2010/ 15/0202; 19.9.2013, 2011/15/0107).

Entsprechende Kenntnis der maßgebenden Vorschriften des materiellen Abgabenrechts werden bei Beurteilung der Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit vorausgesetzt.

Im gegenständlichen Fall geht es um die Anwendung des oben wiedergegebenen Energieabgabenvergütungsgesetzes mit lediglich vier Paragraphen und Kenntnisse des Umsatzsteuerrechts.

Dass die Einbeziehung der in der Beilage Ausgaben 2002 direkt ausgewiesenen Personalaufwendungen – Bezugsvorschüsse 86.331,00 €, Leistungen für Personal 11.123.916,00 €, Dienstgeberbeiträge zum FAF 485.273,00 € und Sonstige Dienstgeberbeiträge 2.470.473,00 € offensichtlich rechtswidrig ist, liegt nach obigen Ausführungen auf der Hand. Gleiches gilt für die Einbeziehung der Rückführung von Bezugsvorschüssen von 71.708,00 € bei den Umsätzen der Bf als contrarius actus.

Die vom Prüfer in der Stellungnahme vom 31. August 2018 vertretene Ansicht, offensichtlich sei auch, dass in der Position Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand auch Kosten der Personalgestellung bzw. Personalkosten in der vom Prüfer bezifferten Höhe enthalten seien, teilt das erkennende Gericht nicht. Aus der Beilage Personalkosten kann nach Meinung des erkennenden Gerichts nicht zwingend geschlossen werden, dass Entgelt für Zivildienstleistende, Kostenersatz für Verwaltungspersonal und Personalkosten ZRST überhaupt, geschweige denn in der Höhe von 233.472,00 €, 137.984,00 € und 166.982,00 € im Betrag von 1.881.022,00 € der Ausgabenposition Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand enthalten sind.

Die Unterlassung des Ausscheidens der Bezugsvorschüsse von 86.331,00 € aus den Vorleistungen in der der Stellungnahme des Prüfers angeschlossenen Neuberechnung ebenso wie der Zuführung zur SHV-Rücklage von 689.124,00 € dürfte ein Flüchtigkeitsfehler sein. Denn auch der Umstand, dass Zuführung und Entnahme zu Rücklagen als rein buchhalterische Maßnahme keinen Umsatz iSd UStG 1994 darstellen, ist nach obigen Ausführungen offensichtlich und wurde beim Umsatz der Bf durch den Prüfer durch Ausscheiden der Entnahme aus der SHV-Rücklage wie auch bei den Bezugsvorschüssen zutreffend berücksichtigt.

Ebenso offensichtlich ist, dass die Tilgung von Schulden durch die Bf mangels Leistungsaustausches keine Vorleistung und die Vereinnahmung von Annuitätenzuschüssen und Beihilfen durch die Bf keine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UStG 1994 darstellen.

In der Erklärung ENAV 1 wurde zu Lasten der Bf das Siebenfache des Selbstbehalts (363,00 € pro Heim: $7 \times 363 = 2.541$) vom beantragten Vergütungsbetrag abgezogen, obwohl seitens der Bf nur ein Antrag für den Betrieb Bezirksaltenheime gestellt wurde. In der Beilage „Personalkosten 2002 werden nämlich nicht nur die Personalkosten der sieben Bezirksaltersheime sondern auch der Zentralstelle (ZRST) angeführt. Aus dem Gesamtbild der eingereichten Unterlagen, insbesondere der Überschrift der Beilagen „Einnahmen 2002“ und „Ausgaben 2002“: „Sozialhilfeverband Bezirk –

BEZIRKSALTENHEIME“ geht eindeutig hervor, dass die Bf selbst den (Gesamt-) Betrieb der Altenheime als vergütungsfähigen Betrieb iSd. § 2 EnAbgVergG ansieht. Der Abzug von 2.541,00 € und damit des Siebenfachen des gesetzlich vorgesehenen Selbstbehaltes von gemäß § 2 Abs. 2 EnAbgVergG „höchstens 363 Euro“ ist somit offensichtlich unrichtig.

Im Bescheid gem. § 293b BAO vom 19. Mai 2006 genannte Berichtigungsgründe

Entgegen der Ansicht der Bf führt das Zusammenspiel von Berichtigungsbescheid und Niederschrift im gegenständlichen Fall keineswegs zur Nichtanwendbarkeit des § 293b BAO.

Die seitens der Bf in diesem Zusammenhang im Schriftsatz vom 27. März 2018 unter Pkt. 2 bemühte Rechtsprechung, wonach ein Widerspruch zwischen Spruch und Begründung zur Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften führe, ist einerseits teilweise unrichtig wiedergegeben, betrifft nicht vergleichbare Sachverhalte und trifft im gegenständlichen Fall auch nicht zu:

In zwei (VwGH 24.01.1990, 89/13/0175; 02.07.2002, 2002/14/0029) der drei genannten Erkenntnisse hat der VwGH derartige Widersprüche ausdrücklich als Rechtswidrigkeit des Inhalts und nicht infolge von Verfahrensvorschriften qualifiziert, wobei er im ersten auf seine diesbezügliche ständige Rechtsprechung hingewiesen hat.

Im ersten Erkenntnis vom 24.01.1990 hob der VwGH die angefochtene Berufungsentscheidung auf, weil sie die Berufung im Spruch mit dem Zusatz, dass der bekämpfte Bescheid unverändert bleibt, als unbegründet abgewiesen in der Begründung jedoch wegen Stattgabe in einem Punkt eine Neuberechnung der Einkommensteuer durchgeführt hat.

Im genannten Erkenntnis vom 02.07.2002 bestand der aufgezeigte Widerspruch in einer (unveränderten) Endgültigerklärung einer bislang vorläufigen betragsmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer und anschließender Nichtfestsetzung.

Im dritten Erkenntnis (VwGH 05.07.1994, 93/14/0049) wurde beanstandet, dass in der Begründung der Berufungsentscheidung die Kosten einer Todesanzeige einerseits zur Gänze und ohne jegliche aufklärende Begründung andererseits nur zu einem Drittel als Betriebsausgabe bzw. der Vorsteuer anerkannt wurden.

Mit dem bekämpften Bescheid vom 19. Mai 2006 hat das Finanzamt den Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz von bisher 71.839,42 € auf 19.125,61 € vermindert und in der Begründung ausgeführt, dass der Bescheid vom 5. Jänner 2005 gemäß § 293b BAO berichtigt wird, und auf Bericht und Niederschrift zur Betriebsprüfung vom 15. März 2006 verwiesen.

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches eines Bescheides, so ist zu dessen Deutung im Zweifel auch die Begründung heranzuziehen (**Ritz, BAO⁶, § 92 Tz 7**, unter

Hinweis auf **VwGH 23.02.2006, 2005/16/0243; 22.04.2009, 2006/15/0257; 02.09.2009, 2005/15/0035; 24.05.2012, 2009/15/0182).**

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts besteht in der Zusammenschau von Spruch und Begründung des bekämpften Bescheides kein Zweifel, dass dieser den Vergütungsbescheid vom 5. Jänner 2005 durch Reduktion des Vergütungsbetrages auf 19.125,61 € gemäß § 293b BAO berichtigt.

Gemäß **§ 93 Abs. 3 lit. a BAO** hat jeder Bescheid, wenn er von Amts wegen erlassen wird, eine Begründung zu enthalten. Dazu ist es zulässig (**Ritz, aaO, § 93 Tz 15**) auf der Partei zugewandene Erledigungsentwürfe, die Niederschrift der Schlussbesprechung (**VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172**) und den Betriebsprüfungsbericht zu verweisen.

In Punkt 1 der Niederschrift vom 15. März 2006, auf die im bekämpften Bescheid vom 19. Mai 2006 ausdrücklich verwiesen wird, werden nach dem allgemeinen Hinweis, dass zur Berechnung des Nettoproduktionswertes nur umsatzsteuerbare Leistungen heranzuziehen sind, ausdrücklich folgende Unrichtigkeiten genannt :

Keine Leistungen iSd UStG: Schadenersatzzahlungen, Transferzahlungen (echte Subventionen, Zuschüsse), Beihilfen nach GSBG, Auflösungen von Rücklagen etc.

Keine Vorleistungen iSd UStG bzw. § 1 Abs. 2 Z 2 EnAbgVergG : sämtliche Personalkosten inkl. Personalgestellungen wie Zivildienstler und Praktikanten, Zuführung zu Rücklagen, Zuschüsse der Bf an Dritte (Transferzahlungen), Tilgung von Darlehen, erhaltene Beihilfen nach GSBG

Weiters wird in Punkt 1 der Niederschrift ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei der Vergütung wegen eines einheitlichen Betriebes nur ein Selbstbehalt von 363,00 € und dieser nicht mehrfach je Bezirksaltenheim abzuziehen ist.

Damit sind alle oben genannten offensichtlichen Unrichtigkeiten abgedeckt.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts hat das Finanzamt durch den Verweis auf die Niederschrift sohin den bekämpften Bescheid hinreichend begründet. Die seitens der Bf aufgestellte Behauptung (zuletzt Schriftsatz vom 2. Oktober 2018), dem bekämpften Bescheid fehle die Begründung, ist deshalb unzutreffend.

Im gegenständlichen Fall kommt noch dazu, dass nach der glaubwürdigen Darstellung des Prüfers in seiner Stellungnahme vom 8. Mai 2006 bereits im Rahmen der Schlussbesprechung erörtert worden ist, dass für das streitgegenständliche Jahr 2002 auf Grund der Abgabenerklärung auch eine Berichtigung gemäß § 293b BAO möglich ist, jedoch die zu Gunsten der Bf erst bei der Prüfung ermittelten Unrichtigkeiten nur im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens berücksichtigt werden können.

Im Ergebnis wurden sohin folgende offensichtliche Unrichtigkeiten von der Erklärung ENAV 1 vom 25. November 2004 und deren Beilagen, insbesondere Einnahmen und Ausgaben 2002 in den (durch den bekämpften Bescheid vom 19.

Mai 2006 gemäß § 293b BAO berichtigten) **Bescheid vom 5. Jänner 2005** betreffend Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2002 **übernommen**:

Bei den Umsätzen	Beträge in €
Bezugsvorschüsse	71.708,00
Entnahme aus SHV-Rücklage	30.093,00
Annuitätenzuschuss	108.961,00
Lfd. Transferzahlungen (Beihilfe)	568.842,00
Bei den Vorleistungen	
Bezugsvorschüsse	86.331,00
Zuführung zur SHV-Rücklage	689.124,00
Schuldendienst - Tilgung	1.106.531,00
Klasse 5: Leistungen für Personal	11.123.916,00
Dienstgeberbeiträge zum FAF	485.273,00
Sonstige Dienstgeberbeiträge	2.470.473,00
Beim Selbstbehalt	2.541,00 (statt 363,00)

Die für dieses Erkenntnis vorzunehmende Neuberechnung des Vergütungsbetrages ergibt 20.883,91€.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung wird auf das dem Erkenntnis angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

Erwägungen zum Ermessen

Im Betriebsprüfungsbericht vom 15. März 2006, auf den der bekämpfte Bescheid vom 19. Mai 2006 verweist, wird auf Seite 5 für das gegenständliche Jahr 2002 für die Wiederaufnahme des Verfahrens unter Hinweis auf die Gesamtauswirkung (Reduktion der Vergütung um 52.852,19 € von 71.839,42 € auf 18.987,23 €) und die nach § 20 BAO vorzunehmende Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) der Vorrang eingeräumt.

Im bekämpften Berichtigungsbescheid vom 19. Mai 2006 wurde der ursprüngliche Vergütungsbetrag nur unwesentlich geringer – nämlich um 52.713,81 € von 71.839,42 € auf 19.125,61 € reduziert. Somit ist auch die im bekämpften Bescheid verfügte Reduktion der Vergütung absolut (52.713,81 €) und relativ (Reduktion um 73,38 % und damit nahezu um $\frac{3}{4}$) keineswegs geringfügig.

Im Beschwerdeverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde voll zu prüfen. In der Beschwerdevorentscheidung (§ 263) und im Erkenntnis (§ 279) ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (Ritz, aaO, § 20 Tz 11, unter Hinweis auf Stoll, BAO, S 213f). Durch die Ausnahmebestimmung des **Art. 130 Abs. 3 B-VG** gilt dies auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (**BFG 16.03.2018, RV/2101420/2017**).

Der nach obigen Ausführungen für das Erkenntnis neu berechnete Vergütungsbetrag von 20.883,91 € im beiliegenden Berechnungsblatt bedeutet gegenüber der Festsetzung des Erstbescheides von 71.839,42 € eine Reduktion um 50.955,91 €. Auch dies ist absolut und relativ (70,93 %) noch immer eine massive Änderung, die das Ausmaß der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen bei Weitem übersteigt und schon deshalb die bekämpfte Bescheidberichtigung zur Beachtung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten erscheinen lässt.

Die Rüge im Vorlageantrag, es liege ein zwingendes Versäumnis der Behörde vor, weil diese entgegen § 161 iVm § 115 BAO die Überprüfung der Erklärungen und Beilagen vor der bescheidmäßigen Festsetzung der Energieabgabenvergütung für 2002 unterlassen hat, ist an sich berechtigt. Das Finanzamt hat dem im Vorlagebericht jedoch bereits treffend Folgendes entgegnet:

Das Besteuerungsverfahren nach der BAO erfolgt zwar nach dem Officialprinzip gem.

§ 115 Abs. 1 BAO, dh. die Abgabenbehörde hat von sich aus ein Abgabeverfahren zu beginnen, die notwendigen Ermittlungen durchzuführen und das Abgabeverfahren zu beenden (Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 4). Trotzdem stellt das Steuerverfahren ein „Massenverfahren“ dar, weshalb nicht in jedem derartigen Verfahren derselbe Aufwand wie zB in einem Zivilverfahren betrieben werden kann (vgl. Kotschnigg, Beweisrecht der BAO Rz 5). Auch der VwGH

hat bereits ausgesprochen, dass das weitgehend ungeprüfte Übernehmen des Inhaltes von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide durchaus nichts Unübliches ist. Dieser Umstand steht auch grundsätzlich einer späteren Überprüfung und Berichtigung des Abgabenbescheides durch die speziellen Verfahrenstitel in der BAO nicht entgegen (vgl. VwGH 22.04.1998, 93/ 13/0277). Ziel der Wiederaufnahme sei zB zum rechtmäßigen Ergebnis innerhalb der Verjährungsfrist zu gelangen (vgl. VfGH 30.09.1997, 82/96; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253).

§ 293b BAO wurde mit BGBl 1989/660 in die BAO eingefügt. Hierdurch sollten die verfahrensrechtlichen Handhaben zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der

Besteuerung entsprechenden Ergebnisses erweitert werden (AB 1162 BlgNR 17. GP, 15; vgl. auch VwGH 07.08.1992, 91/14/0150; 29.01.2001, 98/14/0024).

§ 293b soll vor allem die Beseitigung typischerweise bei Soforteingabefällen unterlaufener Unrichtigkeiten ermöglichen (zB Ritz, ÖStZ 1990, 180; Stoll, BAO, 2830; Langheinrich/Ryda, FJ 2012, 79).

Die gegenteiligen Behauptungen der Bf im Schriftsatz vom 12. März 2018 (S 4: *Die Berichtigung eines Bescheides gem. § 293b BAO im Anschluss an eine gescheiterte Wiederaufnahme des Verfahrens erscheint im Lichte eines objektiven Rechtsschutzes äußerst bedenklich. Nach dem Telos beider Bestimmungen ist § 293b BAO nicht als „Auffangtatbestand“ für § 303 BAO gedacht.*) sind demnach unrichtig.

§ 293b ist gegebenenfalls auch anwendbar, wenn keine Soforteingabefälle vorliegen (vgl. zB VwGH 31.1.2001, 95/13/0065; 25.2.2015, 2011/13/0133) bzw eine Unrichtigkeit deshalb in den Bescheid übernommen wurde, weil der Bescheid (ungeachtet von Prüfungshinweisen der Risikoanalyse) „laut Erklärung“ erlassen wurde (vor Beachtung der Hinweise bzw vor Durchführung eines nach der Aktenlage gebotenen Ermittlungsverfahrens, somit unter Verletzung von Verfahrensvorschriften). Nach der Judikatur (zB VwGH 26.02.2013, 2010/15/0202) kommt es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde an. Wesentlich sei, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für die Behörde klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte.

So schreibt zB Ritz (Ritz, BAO⁶, § 293b, Tz 7), dass § 293b auch anwendbar ist, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen wurde. „Das weitgehende ungeprüfte Übernehmen des Inhaltes von Abgabenerklärungen in Abgabenbescheide ist nämlich durchaus nichts Unübliches und kann daher auch mehrmals wiederholt erfolgen. Inwieweit die Abgabenbehörde dabei gegen Verfahrensvorschriften verstößt (...), ist für die Berichtigungsmöglichkeit unerheblich“ (VwGH 22.04.1998, 93/13/0277; vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285).

Auch Stoll (Stoll, BAO, § 293b S 2834) führt an, dass es nicht auf das Ausmaß der Aufwendung oder Vernachlässigung der gehörigen Aufmerksamkeit und Sorgfalt des Behördenorgans ankommt, sondern nur darauf, ob die qualifizierte Fehlerhaftigkeit tatsächlich besteht. Denn Berichtigungsgrund ist, wie Stoll ebenfalls anführt, die aus der Abgabenerklärung übernommene offensichtliche Unrichtigkeit, also die Übernahme von Erklärungsangaben, nicht aber die Nachlässigkeit, die Sorglosigkeit, des Behördenorgans (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285). § 293b BAO ist daher verschuldensneutral formuliert.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist im gegenständlichen Fall bei der Ermessensübung nicht nur das Verschulden der Behörde an der mangelnden Prüfung der Plausibilität der Erklärung ENAV 1 mit den angeschlossenen Beilagen, sondern

auch das Verschulden der Bf an der Aufnahme offensichtlicher Unrichtigkeiten in ihre auf Vergütung gerichtete Abgabenerklärung zu berücksichtigen. Im Falle mangelnder eigener ausreichender Kenntnisse betreffend die Voraussetzungen für die Vergütung von Energieabgaben hätte sich die Bf fachkundigen Rat einholen oder sich eines Steuerberaters bedienen müssen.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts hebt sich das beidseitige Verschulden von Finanzamt und Bf auf.

Dies gilt nach Ansicht des erkennenden Gerichts auch für den seitens der Bf ins Treffen geführten Umstand der langen Dauer des gegenständlichen Verfahrens. Bei der gebotenen Sorgfalt zur Beobachtung des seinerzeitigen Berufungsverfahrens hätte der Bf längst auffallen müssen, dass ihre Berufung vom 29. Juni 2006 noch nicht erledigt worden ist. Die Bf hat weder behauptet, geschweige denn nachgewiesen, dass sie jemals die Erledigung dieser Berufung bzw. Beschwerde beim Finanzamt, dem Unabhängigen Finanzamt oder dem Bundesfinanzgericht urgiert hätte. Auf die bis Ende 2013 bestehende Möglichkeit der Erhebung einer Säumnisbeschwerde und das ab 1. Jänner 2014 eingeführte Instrument des Fristsetzungsantrages an den Verwaltungsgerichtshof gem. § 38 VwGG wird hingewiesen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass gem. § 2 Abs. 2 AHG ein Amtshaftungsanspruch ausgeschlossen ist, wenn der Geschädigte den Schaden durch Rechtsmittel oder Beschwerde beim Verwaltungsgericht und Revision beim Verwaltungsgerichtshof hätte abwenden können.

Entgegen der Rechtsansicht der Bf ist auf eine überlange Verfahrensdauer nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 24.02.2011, 2009/15/0161**) bei der Ermessensübung in Abgabensachen, weil diese keine „civil rights“ iSd Art. 6 EMRK betreffen, auch gar nicht Bedacht zu nehmen.

Das erkennende Gericht kommt im Ergebnis zur Auffassung, dass der hohen absoluten (ca. 51.000,00 €) und relativen (Reduktion des Vergütungsbetrages um ca. 70 %) steuerlichen Auswirkung der zu beurteilenden Berichtigung keine ausreichenden Gründe entgegenstehen, die die in Aussicht genommene Maßnahme nach § 293b BAO unbillig erscheinen lassen.

Deshalb hat das Finanzamt die bekämpfte Bescheidberichtigung dem Grunde nach zu Recht vorgenommen.

Entsprechend obigen Feststellungen ist der Vergütungsbetrag jedoch anzupassen.

In der in diesem Erkenntnis zu treffenden Sachentscheidung können auch offensichtliche Unrichtigkeiten iSd § 293b BAO berichtigt werden (**Ritz, aaO § 279 Tz 14, unter Hinweis auf Ritz, ÖStZ 1990, 187f**).

Hinsichtlich der rechnerischen Durchführung wird auf das als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

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.

Entgegen der Behauptung der Bf hat dem bekämpften Berichtigungsbescheid nach obigen Ausführungen keine Begründung gefehlt. Im gegenständlichen Fall kommt es daher nicht darauf an, ob beim Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO - wie bei der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Bescheidaufhebung - das Nachschieben eines Berichtigungsgrundes zulässig ist. Auch sonst war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 6. Februar 2019