

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache KG als Rechtsnachfolger der AG Anschrift, vertreten von Plan Treuhand GmbH WP & STBERGES, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 22.5.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 22.4.2015 betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO der Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist zwischen den Parteien nach dem Vorlagebericht vom Juni 2015, mit dem die gegenständliche Beschwerde gegen die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz (in der Folge: EnAbgVergG) für das Jahr 2010 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt wurde, ob der Bescheid vom 10.10.2011 durch die Einbeziehung der nicht abzugsfähigen Vorsteuern bei der Ermittlung des für Vorleistungen angefallenen Betrages mit einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des [§ 293b BAO](#) behaftet ist, wie dies anlässlich einer Außenprüfung gemäß [§ 147 BAO](#) für die Jahre 2009 bis 2013 (Energieabgabenvergütung nur für das Jahr 2010) festgestellt wurde.

Vorbemerkung: Vorangegangenes Berufungsverfahren

Dem nunmehr anhängigen Verfahren ging ein Berufungsverfahren für die Energieabgabenvergütung für die Jahre 2006 bis 2009 voraus, in welchem ebenfalls strittig war, ob nicht abzugsfähige Vorsteuern als Vorleistungen geltend gemacht werden könnten. In diesem Verfahren räumte das geprüfte Unternehmen selbst ein, dass das von ihm

umschriebene Verständnis keine ausdrückliche Stütze im Gesetz finde. Zu diesem Verfahren führte der VwGH (vgl. VwGH vom 25.9.2012, [2012/17/0056](#)) aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nur etwa die hg. Erkenntnisse vom 11.12.2009, Zl. 2006/17/0118, und vom 20.6.2012, Zlen. 2010/17/0144 bis 0157) – grundsätzlich – die Begriffsbildung des Umsatzsteuerrechtes für die Anwendung des Energieabgabenvergütungsgesetzes heranzuziehen ist. Demnach ist wegen des der Berechnung des Umsatzes zu Grunde zu legenden umsatzsteuerrechtlichen Entgeltbegriffs auch bei der Berechnung der Energieabgabenvergütung (des Nettoproduktionswertes) nach der Anordnung des § 4 Abs. 10 UStG die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen. Der Verwaltungsgerichtshof führt weiters aus, dass das von der beschwerdeführenden Partei umschriebene Verständnis – wie diese selbst einräumt – keine ausdrückliche Stütze im Gesetz finde. Dieses Verständnis würde zu einer nicht vorgesehenen Differenzierung zwischen Umsätzen und Vorleistungen führen. Die von der Krankenanstalt erbrachten Umsätze wären danach für den Leistungsempfänger jedenfalls umsatzsteuerfreie Umsätze, dagegen wären die bei der Krankenanstalt als Vorleistung einzustufenden Umsätze als Bruttoumsätze (d.h. mit Umsatzsteuer) anzusehen. Dies wäre auch vom Standpunkt des Energieabgabenvergütungsgesetzes ein dem Gesetz nicht zu entnehmender Systembruch. Es ist nicht Aufgabe des Energieabgabenvergütungsgesetzes, den fehlenden Vorsteuerabzug durch eine höhere Energieabgabenvergütung (zumindest teilweise) auszugleichen.

Bisheriges verwaltungsbehördliches Geschehen

Dem Bericht über die Außenprüfung der Jahre 2009 bis 2013 beim AG ist dazu zu entnehmen, dass nach Ansicht der BP nicht abzugsfähige Vorsteuern bei der Ermittlung der ENAV nicht als Vorleistungen im Sinne des Energieabgabenvergütungsgesetzes geltend gemacht werden könnten. Die Vorleistungen seien gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG](#) die Umsätze iSd [§ 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 des UStG 1994](#), die an das Unternehmen erbracht werden. Vorleistungen sind alle steuerbaren Umsätze des Leistungserbringers an den Antragsteller. Gemäß [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) wäre der Umsatz im Falle des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) nach dem Entgelt zu bemessen. Die Umsatzsteuer gehöre gem. [§ 4 Abs. 10 UStG 1994](#) nicht zur Bemessungsgrundlage. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wird weiters ausgeführt, dass in Anwendung der Terminologie des UStG 1994, die (nicht abzugsfähige) Vorsteuer niemals in die Bemessungsgrundlage des an das Unternehmen erbrachten Umsatzes eingehen könne.

In dem zuvor am 10.10.2011 ergangenen Bescheid wurde die Energieabgabenvergütung für das Jahr 2010 antragsgemäß festgesetzt. Im Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2010 wurden in der Beilage zur Energieabgabenvergütung unter Punkt B „steuerbare Vorleistungen“ im Unterpunkt „sonstige betriebliche Aufwendungen“ nicht abzugsfähige Vorsteuern iHv € 15.999.045,45 in die Bemessungsgrundlage aufgenommen. Bei der

Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2013 (die Energieabgabenvergütung wurde nur für das Jahr 2010 geprüft) wurde festgestellt, dass nicht abzugsfähige Vorsteuern als Vorleistungen in die Bemessungsgrundlage der Energieabgabenvergütung einbezogen wurden. Der Bescheid vom 10.10.2011 wurde somit gemäß [§ 293b BAO](#) berichtigt und die Energieabgabenvergütung für das Jahr 2010 wurde mit Bescheid vom 22.4.2015, wie im BP-Bericht dargestellt, ohne Einbeziehung der nicht abzugsfähigen Vorsteuern als Vorleistungen in die Bemessungsgrundlage der Energieabgabenvergütung, festgesetzt.

Am 22.5.2015 wurde fristgerecht Beschwerde gegen diesen Bescheid eingebracht. Darin wurde ausgeführt, dass aufgrund der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin bei der Berechnung des Vergütungsbetrages die nicht abzugsfähigen Vorsteuern in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Zum maßgeblichen Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides sei die gegenständliche Rechtsfrage noch nicht eindeutig gelöst gewesen. Der Gesetzeswortlaut, insbesondere der Terminus „Vorleistungen“ sei unklar und werde im Gesetz nicht definiert. Der Verweis auf das UStG bringe keine Klarheit und lasse einen Interpretationsspielraum zum Umfang der Vorleistungen offen. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Behörde die Unrichtigkeit des Antrages zum Zeitpunkt der Bescheidausstellung mit Gewissheit feststellen hätte können. Dagegen spreche auch, dass sich der VwGH erst 2012 eingehend mit der Rechtsfrage auseinandergesetzt und den Meinungsstreit erst zu diesem Zeitpunkt entschieden habe. Daraus folge, dass eine Bescheidberichtigung gem [§ 293b BAO](#) im konkreten Sachverhalt nicht möglich sei.

Die Beschwerde wurde antragsgemäß nach [§ 262 Abs. 2 lit. a BAO](#) ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung am 17.6.2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Richter geht nach der Aktenlage von folgendem, auch für die Parteien unstrittigen, Sachverhalt aus. Bei der Bemessungsgrundlage der Energieabgabenvergütung für das Jahr 2010 wurden von der Beschwerdeführerin nicht abzugsfähige Vorsteuern bei der Ermittlung des für Vorleistungen angefallenen Betrages einbezogen. Die Festsetzung der Energieabgabenvergütung erfolgte zunächst am 10.10.2011 antragsgemäß, obwohl die aus der maßgeblichen Sicht des Finanzamtes gegebene Unrichtigkeit dieser Ermittlung bei ordnungsgemäßer Prüfung des Antrages ohne weiteres Ermittlungsverfahren von der Abgabenbehörde festgestellt werden hätte können, da in der Beilage zum Energieabgabenvergütungs-Antrag unter Punkt B „steuerbare Vorleistungen“ im Unterpunkt „sonstige betriebliche Aufwendungen“ nicht abzugsfähige Vorsteuern iHv € 15.999.045,45 bei der maßgeblichen Berechnung dargestellt wurden. Bei einer nachfolgenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass nicht abzugsfähige Vorsteuern nicht als Vorleistungen gem [§ 1 Abs. 1 Z 2 Energieabgabenvergütungsgesetz](#) in die Bemessungsgrundlage der

Energieabgabenvergütung einbezogen werden dürfen. Der Bescheid vom 10.10.2011 wurde am 22.4.2015 gemäß [§ 293b BAO](#) berichtigt und die Energieabgabenvergütung für das Jahr 2010 wurde neu festgesetzt. Das zuständige Finanzamt ging von einer offensichtlichen Unrichtigkeit des Erstbescheides aus, da bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen, erkennbar gewesen wäre.

Gesetzliche Grundlagen

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

Energieabgabenvergütungsgesetz

§ 1 (1) Die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger sind für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5% des Unterschiedsbetrages 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 und im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen stehen.

2. Nicht als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten Umsätze aus der Gestellung von Arbeitskräften.

Umsatzsteuergesetz 1994

§ 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 Vorschriften als bewirkt gilt;
2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

1. 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. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;
 2. 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. Lit. b ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2011 ausgeführt werden; (lit. b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 34/2010 war bis 16.6.2010 in Kraft)
 3.
- § 4 (10) Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Rechtliche Erwägungen

Gemäß [§ 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.

[§ 293b BAO](#) setzt damit voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit, die in einer unzutreffenden Rechtsauffassung oder auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden zum Ausdruck kommen kann, zu Grunde liegt (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285, mwN).

Nach der Judikatur (zB VwGH 26.2.2013, [2010/15/0202](#)) kommt es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde an. Wesentlich dabei ist, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für die Behörde klar erkennbar gewesen wäre, wenn sie die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte (vgl. auch *Stoll*, BAO, 2831, *Ritz* BAO6, § 293b Tz 5).

Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; 23.5.2007, 2004/13/0052; UFS 3.5.2007, RV/1459-W/02; 30.3.2011, RV/0616-I/09).

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. (zB VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043; 22.12.2004, 2004/15/0126; 23.5.2007, 2004/13/0052; 28.5.2009, 2007/15/0285; 26.2.2013, 2010/15/0202; 19.9.2013, 2011/15/0107).

Laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 22.4.1998, [93/13/0277](#)) ist es unerheblich, ob es sich um eine Rechtsfrage handelt, die eine unterschiedliche Lösung denkbar erscheinen lässt oder nicht, da es auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde ankommt. Der Auffassung, eine „vertretbare“ Rechtsansicht könne niemals eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des [§ 293b BAO](#) darstellen, kann nur insoweit zugestimmt werden, als die Vertretbarkeit der Rechtsansicht auch aus der Sicht der Abgabenbehörde gegeben wäre und es eines Aktes der Rechtsfindung bedürfte, um von zwei oder mehreren vertretbaren Rechtsansichten die dem Gesetz entsprechende zu erkennen. Bestünde hingegen behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so läge aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, auch wenn der Abgabepflichtige seine Rechtsansicht – was naheliegend ist – für vertretbar hielte.

Auch bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides findet die Rechtsansicht des Finanzamtes eine Stütze in der ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, aus der sich ergibt, dass die Begriffsbildung des Umsatzsteuerrechts für die Anwendung des Energieabgabenvergütungsgesetzes heranzuziehen ist (vgl. VwGH 11.12.2009, ZI 2006/17/0118).

Auch im vorangegangenen Beschwerdeverfahren, in welchem der gleiche Punkt, nämlich ob nicht abzugsfähige Vorsteuern als Vorleistungen in die Bemessungsgrundlage der Energieabgabenvergütung berücksichtigt werden können, strittig war, räumt die beschwerdeführende Partei ein, dass ihr umschriebenes Verständnis keine ausdrückliche Stütze im Gesetz findet und ihre Auffassung zu einer nicht vorgesehenen Differenzierung zwischen Umsätzen und Vorleistungen führe. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 25.9.2012, 2012/17/0056 dann die Beschwerde abgewiesen und sogar darauf hingewiesen, dass die Rechtsansicht der beschwerdeführenden Partei vom Standpunkt des Energieabgabenvergütungsgesetzes zu einem dem Gesetz nicht zu entnehmenden Systembruch führen würde.

Schon aufgrund des vorangegangenen Beschwerdeverfahrens kannte die beschwerdeführende Partei den eindeutigen Standpunkt der Abgabenbehörde und konnte

mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit annehmen, dass die Abgabenbehörde den Antrag auf Energieabgabenvergütung für das Jahr 2010 ohne weitere Ermittlungsschritte setzen zu müssen korrigieren würde.

Die Umsatzsteuer gehört gemäß [§ 4 Abs. 10 UStG 1994](#) nicht zur Bemessungsgrundlage. Auch aus dieser Bestimmung geht eindeutig hervor, dass somit auch nicht abziehbare Vorsteuern nicht in die Bemessungsgrundlage einfließen können, da ansonsten eine nicht vorgesehene Differenzierung zwischen Umsätzen und Vorleistungen vorliegt. Die von der Krankenanstalt erbrachten Umsätze wären danach für den Leistungsempfänger jedenfalls umsatzsteuerfreie Umsätze, dagegen wären die bei der Krankenanstalt als Vorleistung einzustufende Umsätze als Bruttoumsätze anzusehen (so auch VwGH 25.9.2012, [2012/17/0056](#)). Auch dieser Umstand spricht eindeutig für eine nicht vertretbare Rechtsansicht seitens der beschwerdeführenden Partei und somit für eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd [§ 293b BAO](#).

Auch die Richtlinien zur Energieabgabenvergütung der österreichischen Finanzverwaltung, die nach h.A. zwar nur einen Auslegungsbehelf darstellen, deuten in die Richtung, dass nach der hier maßgeblichen Rechtsansicht des Finanzamtes nichtabzugsfähige Vorsteuern nicht in die Berechnung einbezogen werden dürfen.

Rz 196: Zahlungen von Sozialversicherungsbeiträgen, Dienstgeberbeiträgen, Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag und Pensionskassenbeiträgen liegen keine Umsätze im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) zu Grunde und können daher auch nicht als Vorleistungen abgezogen werden.

Rz 197: Das gilt auch für Steuern, Gebühren und andere Abgaben, die dem Antragsteller vorgeschrieben werden (zB Körperschaftsteuer, Landes- oder Gemeindeabgaben), da es sich hier nicht um Umsätze im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) handelt. Soweit jedoch in steuerbaren Leistungen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#), die an den Antragsteller erbracht wurden, Steuern oder Abgaben enthalten sind, die zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gehören (zB Elektrizitätsabgabe für den Strombezug), sind diese Abgaben bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes nicht herauszurechnen.

Daraus kann e contrario geschlossen werden, dass Abgaben, die nicht zur BMG für die Umsatzsteuer gehören, herauszurechnen sind. Diese Aussagen waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung in den Richtlinien enthalten.

Ohne ein über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehendes Ermittlungsverfahren wäre für die Abgabenbehörde erkennbar gewesen, dass die Ermittlung des beantragten Vergütungsbetrages nach deren eindeutig vertretenen Rechtsansicht offensichtlich unrichtig ist.

Liegen die Voraussetzungen des [§ 293b BAO](#) für eine Berichtigung vor, so liegt die Vornahme der Berichtigung im Ermessen der Behörde. Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Da die Folgen der Unrichtigkeit im Jahr 2010 auch nicht geringfügig waren, hat die Behörde bei der Erlassung der nach [§ 293b BAO](#) berichtigten Bescheides über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Die Beschwerde betreffend die gemäß [§ 293b BAO](#) berichtigte die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für das Jahr 2010 war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da die gegenständliche Rechtsfrage bereits höchstgerichtlich geklärt wurde.

Linz, am 27. April 2020