

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri_1, die beisitzende Richterin Ri_2 und die fachkundigen Laienrichter Ri_3 und Ri_4 in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECA Innsbruck Steuerberatung GmbH & Co KG, Rennweg 25, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 27. November 2022 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 28. Oktober 2022 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2018, 2019 und 2020 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2018, 2019 und 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** in der mündlichen Verhandlung am 22. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2018, 2019 und 2020 wird abgewiesen.
- II. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019 und 2020 wird abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ist im Geschäftszweig „Energieerzeugung“ tätig. Sie reichte am 20.5.2019 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2018 elektronisch beim Finanzamt ein. Am 21.5.2019 erließ das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2018 und setzte die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR 18.495,81 mit EUR 1.742,- fest.

Am 29.6.2020 reichte die Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2019 elektronisch beim Finanzamt ein. Das Finanzamt erließ am 18.1.2021 den Einkommensteuerbescheid 2019 und setzte die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR 66.850,40 mit EUR 3.441,- fest.

Am 10.5.2021 reichte die Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2020 elektronisch beim Finanzamt ein. Das Finanzamt erließ am 12.5.2021 den Körperschaftsteuerbescheid 2020 und setzte die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR 449.989,68 mit EUR 56.246,- fest.

Nach telefonischer Nachfrage einer Mitarbeiterin des Finanzamts am 19.4.2022 führte die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 30.5.2022 zusammengefasst aus, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung gemäß § 9 EnFG seien bereits für die Jahre 2018 und 2019 erfüllt gewesen. Vorgelegt wurden eine Abnahmevereinbarung mit den Stadtwerken X vom 20.12.2020 (Anlage 1) und ein Rahmenvertrag über die gemeinsame Errichtung und den Betrieb des Wasserkraftwerks Y und die Abnahme der Stromproduktion vom 26.8.2013 (Anlage 2). Die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung gemäß § 9 EnFG sei jeweils in Punkt 2 der Jahresabschlüsse zum 31.12.2018 bzw. zum 31.12.2019 offengelegt worden.

Mit Bescheiden vom 28.10.2022 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2018, 2019 und 2020 und setzte die Körperschaftsteuer 2018 für ein Einkommen von EUR 18.495,81 mit EUR 4.616,-; die Körperschaftsteuer 2019 für ein Einkommen von EUR 66.850,40 mit EUR 16.703,- und die Körperschaftsteuer 2020 für ein Einkommen von EUR 449.989,68 mit EUR 112.495,- fest. Es verwies in allen Bescheiden auf eine gesonderte Begründung. In der gesonderten Bescheiddarlegung vom 2.11.2022 führte das Finanzamt aus wie folgt: *„Zur Begründung der Wiederaufnahmebescheide 2018-2020 ... Im Jahr 2022 wurden nach telefonischer Aufforderung erstmalig mit Schreiben vom 30.05.2022 der Rahmenvertrag vom 26.08.2013 und die Abnahmevereinbarung vom 19.12.2020 vorgelegt. Dieser Rahmenvertrag sowie diese Abnahmevereinbarung werden als neue Beweismittel im gegenständlichen Verfahren gewertet. Aus diesen Vereinbarungen gingen die unten angeführten Sachverhalte hervor, die bis dahin dem ***FA*** nicht bekannt bzw. offengelegt worden waren. Aus dem Rahmenvertrag von 2013 sowie aus der Abnahmevereinbarung 2020 sind neue Tatsachen hervorgekommen, welche dazu führten, dass bisher unbekannte, aber entscheidungswesentliche Sachverhaltselementen Rechnung getragen werden konnte. Insbesondere wurde durch die Vorlage des Rahmenvertrages vom 26.08.2013 der Behörde erstmalig bekannt, dass gar keine vertragliche Verbindung über einen Zeitraum von 10 Jahren vereinbart und im Rahmenvertrag primär die Modalitäten der gemeinsamen Errichtung des Wasserkraftwerkes der Parteien geregelt wurden. Zur Begründung der Körperschaftsteuerbescheide 2018-2020: Die Begünstigung nach § 9 EnFG 1979 steht für eine Anlage ohne eigenes Versorgungsgebiet nur zu, wenn die*

Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 EnFG 1979 erfüllt sind. Gern. § 8 Abs. 2 EnFG 1979 können Elektrizitätsversorgungsunternehmen ohne Versorgungsgebiet von der Steuerermäßigung nur dann Gebrauch machen, wenn eine Abnahmevereinbarung auf mindestens zehn Jahre mit einem EVU im Sinn des § 1 EnFG besteht. Der § 8 Abs. 2 EnFG 1979 fordert eindeutig eine Abnahmevereinbarung von mindestens zehn Jahren. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0040, ausdrücklich bestätigt, dass die Abnahmevereinbarung eine zwingende Voraussetzung für die Gewährung der Halbsatzbegünstigung ist. ... Der Rahmenvertrag vom 26.8.2013 (Punkt 7.2) erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 EnFG 1979. Eine vertragliche Verbindung über den Zeitraum von 10 Jahren wurde im Rahmenvertrag vom 26.8.2013 nicht vereinbart. Es wurde nur ein Recht (keine Pflicht) der Stadtwerke X über die Abnahme von Energie vereinbart. Ferner wurden in der Rahmenvereinbarung primär die Modalitäten der gemeinsamen Errichtung des Wasserkraftwerkes der Parteien geregelt. Erst in der Abnahmevereinbarung vom 20.12.2020 wurden die rechtlichen Rahmenbedingungen konkretisiert und erfüllen diese ab dem Jahr 2021 die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 EnFG 1979. Die Abnahmevereinbarung vom 20.10.2020 verweist auf die Abnahmeregung im Rahmenvertrag vom 26.08.2013. Dieser Verweis kann die mangelnden Voraussetzungen § 8 Abs. 2 EnFG 1979 in der Rahmenvereinbarung nicht heilen. Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2020 ist zu berücksichtigen, dass aus steuerlicher Sicht rückwirkende Vereinbarungen nicht anerkannt werden. Daher waren die Körperschaftsteuerbescheide 2018-2020 unter Streichung der Begünstigungen neu festzusetzen.“

In ihrer **Beschwerde** vom 27.11.2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide und der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019 und 2020. Nach Ausführungen zu Verfahrensschritten im Rahmen der Veranlagungen zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2016 und 2017 – unter anderem dahin, dass das Finanzamt aus den Erläuterungen zum Anhang des Jahresabschlusses 2017 vom Rahmenvertrag vom 26.8.2013 Kenntnis erlangt habe – brachte die Beschwerdeführerin vor, der Jahresabschluss zum 31.12.2018 sei dem Finanzamt mit eingeschriebenem Brief am 24.5.2019 und damit drei Tage nach erklärungsgemäßer Erstveranlagung der **Körperschaftsteuer 2018** vorgelegt worden. In diesem Jahresabschluss sei auf die Existenz des Rahmenvertrags vom 26.8.2013 hingewiesen worden.

Die **Körperschaftsteuer 2019** sei zunächst erklärungsgemäß veranlagt worden. Die Beschwerdeführerin habe dem Finanzamt mit „Sonstigem Anbringen“ über FinanzOnline unter anderem den Jahresabschluss zum 31.12.2019 übermittelt, in dem die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 EnFG angesprochen worden sei. Auch sei darauf verwiesen worden, dass im Sinne des § 8 Abs. 2 EnFG eine Abnahmevereinbarung mit einem Elektrizitätsunternehmen bestehe, welches ein eigenes Versorgungsgebiet betreue. Auch werde neuerlich auf den Rahmenvertrag vom 26.8.2013 verwiesen.

Die **Körperschaftsteuer 2020** sei zunächst aufgrund der am 10.5.2021 elektronisch eingereichten Abgabenerklärung am 12.5.2021 veranlagt worden. Am 14.5.2021 habe die Beschwerdeführerin dem Finanzamt unter anderem den Jahresabschluss zum 31.12.2020 elektronisch übermittelt. Darin werde Folgendes erläutert: *„Eine Abnahmevereinbarung im Sinne der Bestimmung des § 8 Abs. 2 EnFG mit einem Elektrizitätsunternehmen, welches ein eigenes Versorgungsgebiet betreut, besteht mit den Stadtwerken X seit Abschluss des Rahmenvertrages betreffend die gemeinsame Errichtung und den Betrieb des Wasserkraftwerkes Y vom 26.08.2013. Mit Wirkung vom 01.01.2020 wurden die Regelungen des Rahmenvertrages insbesondere betreffend die Abrechnungsmodalitäten in einem ergänzenden Vertrag konkretisiert. Auf Grundlage dieser bestehenden Vereinbarungen hat die ***Bf1*** das Recht (und sobald die Stadtwerke X ihrerseits die Lieferung der erzeugten Energie nach Maßgabe des bestehenden Rahmenvertrages an sie verlangt, auch die Pflicht), die aus dem Wasserkraftwerk erzeugte, in das öffentliche Netz eingespeiste elektrische Energie an die Stadtwerke X gegen Bezahlung der vereinbarten Vergütung zu liefern. Die Stadtwerke X verpflichten sich, die von der ***Bf1*** erzeugte und in das öffentliche Netz eingespeiste elektrische Energie im gelieferten Umfang zur vereinbarten Vergütung abzunehmen. Das Vertragsverhältnis aus der ergänzenden Vereinbarung mit Wirkung vom 01.01.2020 ist für beide Parteien vor Ablauf des 31.12.2030 nicht kündbar. Die unbefristet abgeschlossene Abnahmevereinbarung gemäß Rahmenvertrag ist davon unberührt.*

*Wie der VwGH in seiner Entscheidung vom 03.09.2019 (Ro 2018/15/0010) festgehalten hat, ist für die Anwendung der steuerlichen Begünstigung gemäß § 8 Abs. 2 EnFG für Elektrizitätsversorgungsunternehmen ohne Versorgungsgebiet eine sich über zehn Jahre erstreckende Abnahmevereinbarung erforderlich. Eine Bindung des Stromerzeugers im Sinne einer Einspeiseverpflichtung lässt sich aus dem Gesetz jedoch nicht ableiten. Das heißt: Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 EnFG werden von der ***Bf1*** erfüllt, in dem diese ein Lieferrecht verbunden mit einer Abnahmepflicht durch die Stadtwerke X für den von der ***Bf1*** erzeugten Strom hat. Zusätzlich sind die Stadtwerke X berechtigt, von der ***Bf1*** Strom abzunehmen. Gemäß bestehendem Rahmenvertrag ist die ***Bf1*** in diesem Fall auch verpflichtet, Strom an die Stadtwerke X zu liefern. Auf dieser Grundlage ermäßigt sich der Körperschaftsteuersatz im Veranlagungsjahr 2020 auf die Hälfte und damit auf 12,5 %.“*

Das Finanzamt habe im Rahmen der Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2016 und 2017 die Anwendbarkeit des § 9 Abs. 1 EnFG überprüft. Dem Finanzamt sei *„die Existenz des Rahmenvertrages vom 26.8.2013 mit steuerlich relevanten Bestimmungen aufgrund der Ausführungen in den vorgelegten Jahresabschlüssen 2018, 2019 und 2020 bekannt“* gewesen. Der Rahmenvertrag könne daher nicht als neu hervorgekommenes Beweismittel gewertet werden.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2019 sei in der Erläuterung zur Anwendung der Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 EnFG ausdrücklich auf das Bestehen einer

Abnahmevereinbarung im Sinn des § 8 Abs. 2 EnFG ausdrücklich hingewiesen worden. Mit Vorlage des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 sei die Behörde weiter über „*die Existenz der Ergänzung zur Abnahmevereinbarung im Rahmenvertrag vom 19.20.12.2020*“ und „*über den Inhalt der im Punkt 7.2. des Rahmenvertrags geregelten Abnahmevereinbarungen und den dazu klarstellenden Regelungen in der Ergänzung zur Abnahmevereinbarung im Rahmenvertrag vom 19./20.12.2020*“.

Das Finanzamt habe den ihm eingeräumten Ermessensspielraum überschritten, da „*die erfolgte Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Anwendung des § 9 Abs. 1 EnFG für die Jahre 2016 und 2017*“ nicht berücksichtigt worden sei. Das Finanzamt treffe daher ein „*wesentliches Verschulden an die ihrer Ansicht nach nicht rechtsrichtig erfolgten Veranlagungen der Körperschaftsteuer für die Jahre 2018, 2019 und 2020*“. Nach Billigkeitserwägungen hätte das Finanzamt die Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2018, 2019 und 2020 nicht wieder aufnehmen dürfen. Bezogen auf die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2020 habe das Finanzamt sein Ermessen mißbräuchlich geübt, da ihm keine neuen Tatsachen oder Beweismittel zur Kenntnis gelangt seien.

Zu den Anwendungsvoraussetzungen der Steuerbegünstigung nach dem EnFG brachte die Beschwerdeführerin vor, der im Punkt 12.3 des Rahmenvertrages vom 26.8.2013 erwähnte Kündigungsvorbehalt bestehe nur für den Fall, dass keine rechtskräftige wasserrechtliche oder naturschutzrechtliche Bewilligung erlangt werden könne oder die Gesellschafter keinen Baubeschluss als Grundvoraussetzung für die Errichtung des Kraftwerks fassten. Daher sei eine Abnahmevereinbarung mit der Stadtwerke X für einen Zeitraum von über 10 Jahren im Sinn des § 8 Abs. 2 EnFG abgeschlossen worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei das Vorliegen einer Abnahmevereinbarung ausreichend, nicht erforderlich sei eine „*Einspeiseverpflichtung*“ oder eine „*Abnahmeverpflichtung*“. Die Ergänzung zur Abnahmevereinbarung im Rahmenvertrag vom 19./20.12.2020 sei nicht auf den Abschluss einer – bereits bestehenden und alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 2 EnFG erfüllenden – Abnahmevereinbarung gerichtet, sondern regle Abrechnungsmodalitäten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11.1.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2018, 2019 und 2020 und gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019 und 2020 ab und verwies darauf, dass erst aufgrund der am 30.5.2022 vorgelegten Urkunden der entscheidungswesentliche Sachverhalt vollständig bekannt geworden sei. Ein allfälliges Verschulden der Behörde daran, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht vollständig ermittelt worden sei, stehe nach Lehre und Rechtsprechung der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegen. Das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Vertrauen auf eine bestimmte rechtliche Würdigung im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung für die Jahre 2016 und 2017 sei nach der Rechtsprechung nicht schutzwürdig. Angesichts der Höhe der mit den bekämpften Bescheiden festgesetzten

Abgaben sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit mehr Gewicht beizumessen als dem Interesse der Beschwerdeführerin an Rechtsbeständigkeit.

Die vertragliche Regelung der Abnahmevereinbarung sei im Rahmenvertrag vom 26.8.2013 so unbestimmt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 2 EnFG nicht erfüllt sei. Die wesentlichen Vertragsinhalte – Abrechnungsmodalitäten und Vertragsdauer – seien erst in der explizit als solche titulierten Abnahmevereinbarung vom 20.12.2020 festgelegt worden.

Die Beschwerdeführerin beantragte am 8.2.2023 die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Sie ergänzte ihr Beschwerdevorbringen dahin, dass die Beschwerdeführerin mit den Stadtwerken X im Rahmenvertrag vom 26.8.2013 eine unbefristete und unkündbare Abnahmevereinbarung abgeschlossen habe. Darauf hätten die Vertragsparteien in Punkt 3.1. der Vereinbarung vom 19./20.12.2020 Bezug genommen. Angesichts der vollständigen und korrekten Offenlegung des Sachverhaltes in den Erläuterungen des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 seien dem Finanzamt durch die Einsichtnahme in den Rahmenvertrag vom 26.8.2013 und in die Abnahmevereinbarung vom 19./20.12.2020 keine neuen Tatsachen zur Kenntnis gelangt.

Das Vorbringen des Finanzamtes, es habe erst durch Einsichtnahme in den Rahmenvertrag vom 26.8.2013 und in die Abnahmevereinbarung vom 19./20.12.2020 Kenntnis der entscheidungswesentlichen Umstände erlangt, zeige *„das Verschulden der Behörde auf, bei den Körperschaftsteuerverfahren 2016 und 2017 die Vorlage einer Abnahmevereinbarung nicht verlangt zu haben“*. Der Rahmenvertrag vom 26.8.2013 enthalte sehr wohl einen Kündigungsverzicht, der sich auch auf die Abnahmevereinbarung beziehe, und eine klare Aussage zu den Abrechnungsmodalitäten. Die von den Stadtwerken X angebotenen Bedingungen für die Übernahme der von der Beschwerdeführerin produzierten Energie dürften laut Rahmenvertrag (Punkt 7.2.) nicht ungünstiger sein als von der Beschwerdeführerin eingeholte Angebote Dritter. Was marktübliche Bedingungen seien, würde vom Strommarkt definiert. In Hinblick auf die nicht abschätzbaren Entwicklungen am Strommarkt sei die getroffene Abrechnungsmodalität zur Abnahmevereinbarung konkret und fremdüblich.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 31.3.2023 dem Bundesfinanzgericht vor. Es führte aus, dass die Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2018, 2019 und 2020 bzw. die Beilagen dazu kein vollständiges Bild des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes vermittelt hätten. Dem Beschwerdevorbringen dahin, dass eine Abnahmevereinbarung im Sinn des § 8 Abs. 2 EnFG bereits im Rahmenvertrag vom 26.8.2013 festgelegt worden sei, werde entgegengehalten, dass keine nachvollziehbare Begründung für die Notwendigkeit des Abschlusses einer weiteren Abnahmevereinbarung genannt worden sei. (Erst) die in der Abnahmevereinbarung normierte Mindest-Vertragslaufzeit bis zum 31.12.2030 würde die Mindestlaufzeit des § 8 Abs. 2 EnFG erfüllen.

In der mündlichen Verhandlung am 22.5.2024 brachte die Beschwerdeführerin weiter vor, dass der Rahmenvertrag vom 26.8.2013 an sich und damit auch die darin vereinbarte Abnahme von Energie zeitlich unbegrenzt gelten sollte. Der Rahmenvertrag sei ohne Kündigungsmöglichkeit abgeschlossen worden. Zur Frage nach der Notwendigkeit des Abschlusses der Abnahmevereinbarung im Jahr 2020 wurde vorgebracht, dass darin unter Verweis auf Punkt 7.2. des Rahmenvertrages das Bestpreisbieterprinzip sowie eine Pauschale für Mühewaltung für die Stadt X geregelt wurden. Die Rückdatierung der Abnahmevereinbarung sei schuldrechtlich zulässig und müsse daher auch in Hinblick auf die Anwendbarkeit des Energieförderungsgesetzes 1979 wirksam sein. Zum behaupteten Verschulden bzw. dem behaupteten Ermessensmissbrauch auf Seiten des Finanzamtes brachte die Beschwerdeführerin weiter vor, dass jeweils unter Punkt 8.3.4 des Anhangs zu den Jahresabschlüssen 2018, 2019 und 2020 bei den Erläuterungen zu Kapitalrücklagen die Existenz des Rahmenvertrages erwähnt wird, dass das Finanzamt daher von dessen Existenz Kenntnis haben hätte müssen und ihn zur Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen des Energieförderungsgesetzes anfordern hätte können und müssen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine im Firmenbuch zu FN eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Geschäftszweig der Energieerzeugung tätig ist.

Die Beschwerdeführerin hat am 20.5.2019 die Körperschaftsteuererklärung 2018 elektronisch beim Finanzamt eingereicht. In der FinanzOnline-Maske „K1 Datenkorb“ findet sich folgender Abschnitt:

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten:

Anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer - (Kennzahl 645)

7,77

Einkünfte, die gemäß Energieförderungsgesetz (EnFG) begünstigt sind - (Kennzahl 670)

73.108,25

Die Beschwerdeführerin hat dem Finanzamt eine „Beilage zu den elektronisch eingereichten Steuererklärungen 2018“ und ihren Jahresabschluss zum 31.12.2018 mit eingeschriebenem Brief vom 24.5.2019 vorgelegt. In der Beilage findet sich unter der Rubrik „Berechnung der Körperschaftsteuer 2018“ folgender Abschnitt:

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gem. § 22 KStG 1988 25 % von
12,5 % Steuer auf Einkünfte, die gem. EnFG begünstigt sind
Anrechenbare aufwandswirksame MindestKöSt aus Vorjahren

Körperschaftsteuer

0,00

0,00

2.311,98

-561,98

1.750,00

Auf den Seiten 4 und 5 des Jahresabschlusses zum 31.12.2018 finden sich folgende Ausführungen: „3.2 Erläuterung zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG. Gemäß § 8 Energieförderungsgesetz (EnFG) können Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die von den §§ 1 bis 6 EnFG Gebrauch machen und deren Ausbauleistung 10.000 kW nicht übersteigt, die Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG in Anspruch nehmen, wonach sich die Körperschaftsteuer ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge ermäßigt. Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.09.2017, Ro 2015/15/0042 verwiesen. Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung werden von der ***Bf1*** erfüllt:

- Die Stromerzeugung stellt den ausschließlichen Betriebsgegenstand des Unternehmens dar.
- Bei der Stromerzeugungsanlage handelt es sich um eine Wasserkraftanlage, die am 12.06.2015 und damit nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen wurde.
- Die Wasserkraftanlage ist energiewirtschaftlich zweckmäßig im Sinne des § 20 EnFG.
- Eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 Abs. 2 Z 4 EStG 1972 wurde nicht in Anspruch genommen.
- Der Gewinn wird auf Grundlage einer ordnungsmäßigen Buchführung ermittelt.
- Die Ausbauleistung von 10.000 kW wird nicht überschritten.

Auf dieser Grundlage ermäßigt sich der Körperschaftsteuersatz im Veranlagungsjahr 2018 auf die Hälfte und damit auf 12,5 %.“

Die Beschwerdeführerin hat am 29.6.2020 die Körperschaftsteuererklärung 2019 elektronisch beim Finanzamt eingereicht. In der FinanzOnline-Maske „K1 Datenkorb“ findet sich folgender Abschnitt:

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten	
In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten:	
Anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer - (Kennzahl 645)	9,83
Sonstiges	
Einkünfte, die gemäß Energieförderungsgesetz (EnFG) begünstigt sind - (Kennzahl 670)	267.401,62

Die Beschwerdeführerin hat dem Finanzamt eine „Beilage zu den elektronisch eingereichten Steuererklärungen 2019“ und den Jahresabschluss zum 31.12.2019 am 1.7.2020 über FinanzOnline übermittelt. Auf Seite 2 der Beilage findet sich unter der Rubrik „Berechnung der Körperschaftsteuer 2019“ folgender Abschnitt:

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:	
Gem. § 22 KStG 1988 25 % von	0,00
12,5 % Steuer auf Einkünfte, die gem. EnFG begünstigt sind	0,00
Anrechenbare aufwandswirksame MindestKöSt aus Vorjahren	8.356,30
Körperschaftsteuer	-4.905,77
	3.450,53

Auf den Seiten 4 und 5 des Jahresabschlusses zum 31.12.2019 finden sich folgende Ausführungen: „3.2. Erläuterung zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG. Gemäß § 8 Energieförderungsgesetz (EnFG) können Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die von den §§ 1 bis 6 EnFG Gebrauch machen und deren Ausbauleistung 10.000 kW nicht

übersteigt, die Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG in Anspruch nehmen, wonach sich die Körperschaftsteuer ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge ermäßigt. Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.09.2017, Ro 2015/15/0042 verwiesen. Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung werden von der *****Bf1***** erfüllt:

- Die Stromerzeugung stellt den ausschließlichen Betriebsgegenstand des Unternehmens dar.
- Bei der Stromerzeugungsanlage handelt es sich um eine Wasserkraftanlage, die am 12.06.2015 und damit nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen wurde.
- Die Wasserkraftanlage ist energiewirtschaftlich zweckmäßig im Sinne des § 20 EnFG.
- Eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 Abs. 2 Z 4 EStG 1972 wurde nicht in Anspruch genommen.
- Der Gewinn wird auf Grundlage einer ordnungsmäßigen Buchführung ermittelt.
- Die Ausbauleistung von 10.000 kW wird nicht überschritten.
- Eine Abnahmevereinbarung mit einem Elektrizitätsunternehmen, welches ein eigenes Versorgungsgebiet betreut, besteht im Sinne der Bestimmung des § 8 Abs. 2 EnFG.

Auf dieser Grundlage ermäßigt sich der Körperschaftsteuersatz im Veranlagungsjahr 2019 auf die Hälfte und damit auf 12,5 %.“

Die Beschwerdeführerin hat am 10.5.2021 die Körperschaftsteuererklärung 2020 elektronisch beim Finanzamt eingereicht. In der FinanzOnline-Maske „K1 Datenkorb“ findet sich folgender Abschnitt:

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten	
In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten:	
Anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer - (Kennzahl 645)	2,74
Sonstiges	
Einkünfte, die gemäß Energieförderungsgesetz (EnFG) begünstigt sind - (Kennzahl 670)	509.326,31

Die Beschwerdeführerin hat dem Finanzamt eine „Beilage zu den elektronisch eingereichten Steuererklärungen 2020“ und den Jahresabschluss zum 31.12.2020 am 14.5.2021 über FinanzOnline übermittelt. Auf Seite 2 der Beilage findet sich unter der Rubrik „Berechnung der Körperschaftsteuer 2020“ folgender Abschnitt:

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:	
Gem. § 22 KStG 1988 25 % von	0,00
12,5 % Steuer auf Einkünfte, die gem. EnFG begünstigt sind	0,00
Körperschaftsteuer	56.248,71

Auf Seite 5 des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 finden sich folgende Ausführungen: „3.2. Erläuterung zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG. Gemäß § 8 Energieförderungsgesetz (EnFG) können Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die von den §§ 1 bis 6 EnFG Gebrauch machen und deren Ausbauleistung 10.000 kW nicht übersteigt, die Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG in Anspruch nehmen. Danach ermäßigt sich die Körperschaftsteuer ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.09.2017, Ro

2015/15/0042 verwiesen. Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung werden von der ***Bf1*** erfüllt:

- Die Stromerzeugung stellt den ausschließlichen Betriebsgegenstand des Unternehmens dar.
- Bei der Stromerzeugungsanlage handelt es sich um eine Wasserkraftanlage, die am 12.06.2015 und damit nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen wurde.
- Die Wasserkraftanlage ist energiewirtschaftlich zweckmäßig im Sinne des § 20 EnFG.
- Eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 Abs. 2 Z 4 EStG 1972 wurde nicht in Anspruch genommen.
- Der Gewinn wird auf Grundlage einer ordnungsmäßigen Buchführung ermittelt.
- Die Ausbauleistung von 10.000 kW wird nicht überschritten.
- Eine Abnahmevereinbarung im Sinne der Bestimmung des § 8 Abs. 2 EnFG mit einem Elektrizitätsunternehmen, welches ein eigenes Versorgungsgebiet betreut, besteht mit den Stadtwerken X seit Abschluss des Rahmenvertrages betreffend die gemeinsame Errichtung und den Betrieb des Wasserkraftwerkes Y vom 26.08.2013. Mit Wirkung vom 01.01.2020 wurden die Regelungen des Rahmenvertrages insbesondere betreffend die Abrechnungsmodalitäten in einem ergänzenden Vertrag konkretisiert. Auf Grundlage dieser bestehenden Vereinbarungen hat die ***Bf1*** das Recht (und sobald die Stadtwerke X ihrerseits die Lieferung der erzeugten Energie nach Maßgabe des bestehenden Rahmenvertrages an sie verlangt, auch die Pflicht), die aus dem Wasserkraftwerk erzeugte, in das öffentliche Netz eingespeiste elektrische Energie an die Stadtwerke X gegen Bezahlung der vereinbarten Vergütung zu liefern. Die Stadtwerke X verpflichten sich, die von der ***Bf1*** erzeugte und in das öffentliche Netz eingespeiste elektrische Energie im gelieferten Umfang zur vereinbarten Vergütung abzunehmen. Das Vertragsverhältnis aus der ergänzenden Vereinbarung mit Wirkung vom 01.01.2020 ist für beide Parteien vor Ablauf des 31.12.2030 nicht kündbar. Die unbefristet abgeschlossene Abnahmevereinbarung gemäß Rahmenvertrag ist davon unberührt. Wie der VwGH in seiner Entscheidung vom 03.09.2019 (Ro 2018/15/0010) festgehalten hat, ist für die Anwendung der steuerlichen Begünstigung gemäß § 8 Abs. 2 EnFG für Elektrizitätsversorgungsunternehmen ohne Versorgungsgebiet eine sich über zehn Jahre erstreckende Abnahmevereinbarung erforderlich. Eine Bindung des Stromerzeugers im Sinne einer Einspeiseverpflichtung lässt sich aus dem Gesetz jedoch nicht ableiten. Das heißt: Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 EnFG werden von der ***Bf1*** erfüllt, in dem diese ein Lieferrecht verbunden mit einer Abnahmepflicht durch die Stadtwerke X für den von der ***Bf1*** erzeugten Strom hat. Zusätzlich sind die Stadtwerke X berechtigt, von der ***Bf1*** Strom abzunehmen. Gemäß bestehendem Rahmenvertrag ist die ***Bf1*** in diesem Fall auch verpflichtet, Strom an die Stadtwerke X zu liefern. Auf dieser Grundlage ermäßigt sich der Körperschaftsteuersatz im Veranlagungsjahr 2020 auf die Hälfte und damit auf 12,5 %.“

Die Beschwerdeführerin hat dem Finanzamt als Beilage zum Schreiben vom 30.5.2022 einen Rahmenvertrag vom 26.8.2013 und eine Abnahmevereinbarung vom 20.12.2020 übermittelt.

Der „Rahmenvertrag betreffend die gemeinsame Errichtung und des Betriebes des Wasserkraftwerks Y“ vom 26.8.2013 wurde zwischen der Gemeinde Y, der Stadtgemeinde X, der A GmbH, der A Privatstiftung und der ***Bf1*** abgeschlossen.

Der Vertragstext lautet auszugsweise: „...2. Präambel. 2.1. B, die A GmbH bzw. A-Privatstiftung, die Gemeinde Y und die Stadtgemeinde X ... haben sich darauf geeinigt, das ... Projekt Kraftwerk Y ... gemeinsam zu realisieren. ... 2.4. Diese Vereinbarung regelt die Bedingungen der Organisation der ***Bf1*** sowie die weiteren Einzelheiten der nachstehenden Phasen des Erweiterungsprojektes und zwar: a. Realisierungsphase... b. Betriebsphase: ab Inbetriebnahme des Wasserkraftwerks Y. ...

7. Betrieb des Kraftwerkes Y. ... 7.2. Die Stadtwerke X haben das Recht (aber nicht die Pflicht), zu verlangen, dass die ***Bf1*** ihr die erzeugte Energie liefert (Vermarktung der Energie durch die Stadtwerke X). Dies jedoch nur, wenn die von den Stadtwerken X für die Übernahme dieser Energie angebotenen Bedingungen nicht ungünstiger sind, als von der ***Bf1*** eingeholten Angebote Dritter. ...

12. Inkrafttreten und Beendigung des Vertrags. ... 12.3. Vorbehaltlich des Kündigungsrechtes gemäß nachstehendem Punkt verzichten die Gesellschafter der ***Bf1*** unwiderruflich und unbedingte darauf, diesen Vertrag (ordentlich oder außerordentlich) zu kündigen, anzufechten oder dessen Anpassung oder Aufhebung, aus welchem Titel immer, zu fordern. 12.4. Die Vertragsparteien des Rahmenvertrages sind berechtigt, den vorliegenden Vertrag zu kündigen, wenn hinsichtlich des eingereichten Erweiterungsprojektes bis 31.12.2014 keine rechtskräftigen wasserrechtlichen und naturschutzrechtlichen Bewilligungen vorliegen. In diesem Fall kann der Vertrag ohne wechselseitige Verpflichtungen aufgekündigt werden. ...“.

Die „Abnahmevereinbarung“ vom 20.12.2020 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der Stadt X – Stadtwerke X abgeschlossen. Der Vertragstext lautet auszugsweise:

„1. Vertragsgegenstand.

1.1. Die Wasserkraftwerk Y Elektrizitätsversorgungsunternehmen GmbH (Erzeuger) betreibt als Elektrizitätsversorgungsunternehmen ohne Versorgungsgebiet ein Wasserkraftwerk und erzeugt elektrische Energie. Das Wasserkraftwerk wurde erstmals im Juni 2015 in Betrieb genommen.

1.2. Die Stadt X betreibt im Rahmen der Stadtwerke X (Abnehmer) ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen mit eigenem Versorgungsgebiet.

1.3. Vertragsgegenstand ist die Abnahme und Vergütung von elektrischer Energie des Erzeugers aus seinem Wasserkraftwerk. Der Erzeuger hat das Recht (und sobald der Abnehmer seinerseits die Lieferung der erzeugten Energie nach Maßgabe des zwischen den Parteien bestehenden Rahmenvertrages an ihn verlangt, auch die Pflicht), die aus dem Wasserkraftwerk erzeugte, in das öffentliche Netz eingespeiste elektrische Energie an den Abnehmer gegen Bezahlung der vereinbarten Vergütung zu liefern. Der Abnehmer verpflichtet sich, die vom Erzeuger aus dem Wasserkraftwerk erzeugte und in das öffentliche Netz eingespeiste elektrische Energie in

demjenigen Umfang, in dem der Erzeuger die Energie an den Abnehmer liefert, zur vereinbarten Vergütung abzunehmen.

1.4. Mit diesem Vertrag konkretisieren die Parteien die zwischen ihnen bereits aus Punkt 7.2. des Rahmenvertrages betreffend die gemeinsame Errichtung und den Betrieb des Wasserkraftwerkes Y vom 26.08.2013 (Rahmenvertrag) bestehende Abnahmeregelung und halten nachfolgend die dazu vereinbarten Abrechnungsmodalitäten fest.

1.5. Die Erbringung von Netzdienstleistungen ist nicht Vertragsgegenstand. Der Erzeuger ist für seinen Netzzugang sowie für die Einhaltung der Bedingungen des Netzbetreibers und der geltenden sonstigen Marktregeln der Energie-Control GmbH allein verantwortlich. Außerdem obliegt dem Erzeuger die Erlangung und Aufrechterhaltung sämtlicher für den Betrieb des Wasserkraftwerkes erforderlicher Bewilligungen.

2. Vergütung.

2.1. Der Erzeuger erhält für die an den Abnehmer gelieferte elektrische Energie eine Vergütung in Höhe des vom Abnehmer am Markt dafür tatsächlich erzielten Preises. Dabei hat der Abnehmer die elektrische Energie nach kaufmännisch vernünftigen Grundsätzen zu verwerten.

2.2. ...

3. Vertragsdauer.

3.1. Die Abnahmeregelung besteht bereits seit Abschluss des Rahmenvertrages am 26.08.2013. Die Regelungen dieses Vertrages betreffend insbesondere die Abrechnungsmodalitäten gelten zwischen den Parteien beginnend mit 01.01.2020 vorerst auf unbestimmte Dauer.

3.2. Für beide Parteien ist dieses Vertragsverhältnis vor Ablauf des 31.12.2030 nicht kündbar. Zu diesem Stichtag und in Folge kann jede Partei den Vertrag unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten zum Ende eines Quartals kündigen. Die Kündigung hat schriftlich zu erfolgen.

3.3. Durch die Kündigung dieses Vertrages erlöschen lediglich die darin vereinbarten Ergänzungen zum Rahmenvertrag. Die Regelungen des Rahmenvertrages selbst bleiben unverändert aufrecht und sind von dessen allfälliger Kündigung oder sonstiger Beendigung abhängig. ...“.

Die Beschwerdeführerin hat mit der Stadt X keine weiteren Vereinbarungen die Lieferung bzw. Abnahme von Energie betreffend geschlossen.

2. Beweiswürdigung

Die oben dargestellten Umstände sind zwischen den Parteien nicht strittig und im Übrigen durch das übereinstimmende Vorbringen und den Akteninhalt belegt.

Die vom Finanzamt aufgeworfene Frage, aus welchem Grund die Beschwerdeführerin mit der Stadt X die „Abnahmevereinbarung“ abgeschlossen hat, wurde in der mündlichen Verhandlung erörtert. Nach deren Punkt 1.4. und dem wiederholten Vorbringen der Beschwerdeführerin

sollte die in Punkt 7.2 des „*Rahmenvertrages*“ festgehaltene Abnahmevereinbarung konkretisiert werden.

Über Vorhalt in der mündlichen Verhandlung, dass im „*Rahmenvertrag*“ ein Recht (aber ausdrücklich keine Pflicht) der Stadtwerke X, eine Lieferung von Energie zu verlangen, vereinbart wurde, während in der „*Abnahmevereinbarung*“ ein Recht des Erzeugers, Energie gegen Bezahlung der vereinbarten Vergütung zu liefern, vereinbart wurde, konnte die Beschwerdeführerin nicht plausibel darlegen, worin die Konkretisierung bestehen sollte.

Über Vorhalt, dass laut „*Rahmenvertrag*“ eine Energielieferung nur in Betracht kommt, wenn die von der Stadt X angebotenen Bedingungen nicht ungünstiger als die von Dritten angebotenen Bedingungen sind, während die Beschwerdeführerin laut „*Abnahmevereinbarung*“ eine Vergütung in Höhe der von der Stadt X am Markt tatsächlich dafür erzielten Preises bekommen soll, konnte die Beschwerdeführerin nicht plausibel darlegen, worin die Konkretisierung bestehen sollte. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin führte aus, dass das Energieförderungsgesetz lange vor der Liberalisierung des Strommarktes beschlossen worden war. Seit der Strommarkliberalisierung Anfang des einundzwanzigsten Jahrhunderts (und damit schon vor Abschluss des „*Rahmenvertrages*“) funktioniere die Strompreisbildung über die Börse. Die Stadt X habe im Gegensatz zu einem Stromhändler am freien Markt eine Versorgungspflicht. Die Beteiligung an Kleinkraftwerken wie jenem der Beschwerdeführerin diene einerseits als Backup für Mehrbedarf und andererseits werde damit die Garantie übernommen, dass jener Strom, der vom Kleinkraftwerksbetreiber am Markt nicht mehr verkauft werden könne, doch abgenommen werde. Da die Stadt X an der Beschwerdeführerin beteiligt ist, sei die Motivation, einen marktüblichen Preis für abgenommenen Strom zu bezahlen, nachvollziehbar.

Insgesamt stellen sich der „*Rahmenvertrag*“ und die „*Abnahmevereinbarung*“ als zwei voneinander weitgehend unabhängige Vertragswerke dar. Angesichts der dargestellten Widersprüche insbesondere in der Festlegung der zu erbringenden (Haupt-)Leistungen kann von einer Konkretisierung der älteren durch die jüngere Vereinbarung nicht die Rede sein.

3. Rechtliche Beurteilung

Die im Beschwerdeverfahren maßgeblichen Bestimmungen des Energieförderungsgesetzes 1979 (BGBl Nr 567/1979, aufgehoben mit Ablauf des 31.12.2018 durch BGBl I Nr. 61/2018) lauteten:

„§ 8. (1) Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1), die von den §§ 1 bis 6 keinen Gebrauch machen und deren Ausbauleistung insgesamt 10 000 kW nicht übersteigt, können von § 9 Gebrauch machen. Voraussetzung ist, daß die Stromerzeugung den ausschließlichen Betriebsgegenstand darstellt, daß es sich bei den Stromerzeugungsanlagen um Wasserkraftanlagen handelt, die nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen wurden, die energiewirtschaftlich zweckmäßig sind (§ 20) und für die eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 Abs. 4 Z 4 des Einkommensteuergesetzes nicht in Anspruch genommen wurde, und daß der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wird.

(2) Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1) ohne Versorgungsgebiet können bei Vorliegen der im Abs. 1 genannten Voraussetzungen von den Bestimmungen des § 9 Gebrauch machen, wenn eine Abnahmevereinbarung auf mindestens zehn Jahre mit einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1) besteht. Die Begünstigungen nach § 9 können erstmalig für das Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden, für dessen vollen Zeitraum die Abnahmevereinbarung wirksam ist, und nur solange, als die Abnahmevereinbarung gilt.

§ 9. (1) Die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ermäßigt sich ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge.

(2) Die einheitlichen Gewerbesteuermeßbeträge, die auf die Stromerzeugungsanlagen entfallen, ermäßigen sich ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge.

(3) Für die Zeit bis zum Betriebsbeginn sind Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent nicht zu entrichten und einheitliche Gewerbesteuermeßbeträge nicht festzusetzen.“

Der im EnFG 1979 verwendete Begriff der Abnahmevereinbarung ist im Sinn einer Abnahmeverpflichtung zu verstehen (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0040: „... weitere Voraussetzung einer auf mindestens 10 Jahre bestehenden Abnahmeverpflichtung (-vereinbarung)...“).

§ 8 Abs. 2 EnFG 1979 verlangt lediglich das Bestehen einer sich über den genannten Zeitraum erstreckenden Abnahmevereinbarung. Dass neben der auf mindestens zehn Jahre gesicherten Stromabnahme auch der Stromerzeuger auf mindestens zehn Jahre gebunden sein müsse, ist dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2007, 2002/14/0040, nicht zu entnehmen. Es steht dem Vorliegen einer „-vereinbarung“ nicht entgegen, dass einer der Vertragsparteien ein ordentliches Kündigungsrecht eingeräumt wird. Wäre dem Gesetzgeber des EnFG 1979 eine Unkündbarkeit auch auf Seiten des Stromerzeugers für mindestens zehn Jahre vorgeschwebt, hätte er dies durch die Statuierung einer auf mindestens zehn Jahre bestehenden Liefervereinbarung (Einspeiseverpflichtung) zum Ausdruck gebracht (VwGH 3.9.2019, Ro 2018/15/0010).

Die Halbsatzbegünstigung des § 8 Abs. 2 EnFG 1979 kommt auch dann zur Anwendung, wenn eine Abnahmeverpflichtung besteht, nach der (nur) der Stromabnehmer zehn Jahre gebunden

ist (BFG 22.10.2019, RV/2101074/2019, fortgesetztes Verfahren nach VwGH 3.9.2019, Ro 2018/15/0010).

Für das Beschwerdeverfahren ergibt sich daher, dass die von der Beschwerdeführerin angestrebte Anwendung der Steuerbegünstigung des § 9 Abs. 1 EnFG 1979 nur dann in Betracht kommt, wenn – neben der Erfüllung der übrigen im EnFG 1979 normierten Tatbestandsmerkmale, welche zwischen den Parteien nicht strittig ist – auch die Abnahme des von der Beschwerdeführerin produzierten Stromes für mindestens 10 Jahre gesichert ist.

Die Stadt X hat laut Punkt 7.2 des „Rahmenvertrages“ vom 26.8.2013 *„...das Recht (aber nicht die Pflicht), zu verlangen, dass die [Beschwerdeführerin] ihr die erzeugte Energie liefert. ... Dies jedoch nur, wenn die von den Stadtwerken X für die Übernahme dieser Energie angebotenen Bedingungen nicht ungünstiger sind, als von der [Beschwerdeführerin] eingeholte Angebote Dritter.“* Auch in der „Abnahmevereinbarung“ vom 20.12.2020 wird wiederum Bezug auf den Rahmenvertrag genommen: *„...[Die Beschwerdeführerin] hat das Recht (und sobald der Abnehmer seinerseits die Lieferung der erzeugten Energie nach Maßgabe des zwischen den Parteien bestehenden Rahmenvertrages an ihn verlangt, auch die Pflicht), die aus dem Wasserkraftwerk erzeugte, in das öffentliche Netz eingespeiste Energie an den Abnehmer gegen Bezahlung der vereinbarten Vergütung zu liefern. Der Abnehmer verpflichtet sich, die vom Erzeuger aus dem Wasserkraftwerk erzeugte und in das öffentliche Netz eingespeiste elektrische Energie in demjenigen Umfang, in dem der Erzeuger die Energie an den Abnehmer liefert, zur vereinbarten Vergütung abzunehmen.“*

Aus diesen Vereinbarungen ergibt sich, dass eine Stromlieferung überhaupt nur in Betracht kommt, wenn die Stadt X eine solche verlangt. Der Gesetzgeber hat mit der Normierung der Anspruchsvoraussetzung einer auf mindestens zehn Jahre bestehenden Abnahmevereinbarung mit einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen zweifelsfrei den Zweck verfolgt, die Abnahme der produzierten Elektrizität langfristig sicherzustellen. Hängt die Abnahme der produzierten Elektrizität – wie dies in den Vertragswerken zwischen der Beschwerdeführerin und der Stadt X vereinbart ist – schon dem Grunde nach von einer einseitigen und willkürlichen Disposition des Abnehmers ab, so wird dieser Zweck eindeutig verfehlt.

Selbst wenn bzw. sobald die Stadt X die Energielieferung verlangen würde, müsste sie im Vorfeld sicherstellen, dass die angebotene Gegenleistung für die Stromlieferung nicht ungünstiger als die der Beschwerdeführerin von Dritten angebotenen Bedingungen ist (wörtliche Auslegung des „Rahmenvertrages“) bzw. dass zuvor eine Vergütung vereinbart wurde (vgl. die Formulierungen in der „Abnahmevereinbarung“). Auch die Erfüllung dieser Bedingungen dafür, dass überhaupt eine Energielieferung verlangt werden kann, hängt von Dispositionen der Stadt X (Anbot einer Gegenleistung, die nicht ungünstiger als die der Beschwerdeführerin von Dritten angebotenen Bedingungen), aber auch der Beschwerdeführerin (Mitwirkung an der Vereinbarung einer Vergütung) ab.

Weder der „*Rahmenvertrag*“ noch die „*Abnahmevereinbarung*“ begründen eine Verpflichtung der Stadt X (oder eines anderen Elektrizitätsversorgungsunternehmens), den von der Beschwerdeführerin produzierten Strom während eines Zeitraumes von mindestens zehn Jahren abzunehmen. Allein aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen hat weder die Stadt X noch die Beschwerdeführerin einen konkreten Anspruch auf eine bestimmte oder auch nur bestimmbare Leistung. Die zwischen der Beschwerdeführerin und der Stadt X getroffenen Vereinbarungen sind derart unverbindlich und der Spielraum beider Parteien zur Bestimmung, ob überhaupt Leistungen erbracht werden müssen und bejahendenfalls wie konkret die Leistungen zu erbringen sind, ist derart groß, dass von einer langfristig gesicherten Energieabnahme keine Rede sein kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivil- oder unternehmensrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen (VwGH 2.7.2021, Ra 2019/13/0088 mWN).

Selbst wenn man – wie augenscheinlich das Finanzamt in der Begründung zu den angefochtenen Bescheiden – die „*Abnahmevereinbarung*“ dahin verstehen wollte, dass sie den Anspruchsvoraussetzungen des Energieförderungsgesetzes 1979 genügen würde, wäre für den Standpunkt der Beschwerdeführerin nichts gewonnen: Der Gesetzgeber hat diesbezüglich keine Rückwirkung normiert. Die in der „*Abnahmevereinbarung*“ enthaltenen Vertragsbestimmungen sind für das Wirtschaftsjahr 2020 schon aus diesem Grund jedenfalls unbeachtlich.

Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin wurden über diese beiden Vertragswerke hinaus keine weiteren Vereinbarungen geschlossen, aus denen sich eine über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren gesicherte Abnahme des von der Beschwerdeführerin produzierten Stromes ergeben würde. Somit besteht keine Rechtsgrundlage, aufgrund derer die Abnahme des von der Beschwerdeführerin produzierten Stromes durch ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1 EnFG 1979) für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren gesichert wäre. Es liegt daher keine Abnahmevereinbarung im Sinn des § 8 Abs. 2 EnFG 1979 bzw. im Sinn der zu dieser Bestimmung ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Wiederaufnahme des Verfahrens - Abweisung)

Nach § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in

Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und für die jeweilige Veranlagungsperiode zu beurteilen (*Ritz/Koran*, BAO, 7.A., Rz 30 zu § 303 mit Judikaturhinweisen). Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeitigt der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen (weitgehend) unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume (oder aus Anlass von Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO auch für dieselben Zeiträume) als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148 mwN).

Strittig ist zwischen den Parteien, ob das Finanzamt zu jenen Zeitpunkten, zu denen es die ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019 und 2020 erlassen hat, bereits Kenntnis von den entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen in Hinblick auf die Anwendbarkeit der Steuerbegünstigung des § 9 Abs. 1 EnFG 1979 hatte oder nicht.

Für das Veranlagungsjahr **2018** beschränkte sich der Kenntnisstand des Finanzamtes zum Stichtag 21.5.2019 auf den Umstand, dass die Beschwerdeführerin Einkünfte, die gemäß Energieförderungsgesetz begünstigt sind, erklärt hat. Nachdem das Finanzamt den (ersten) Körperschaftsteuerbescheid 2018 am 21.5.2019 erlassen hatte, erhielt es aufgrund des am 24.5.2019 übermittelten Jahresabschlusses 2018 (insbesondere aufgrund dessen Abschnittes 3.2 „*Erläuterung zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG*“) erstmals Kenntnis von der diesbezüglichen Rechtsanschauung der Beschwerdeführerin. Eine Abnahmevereinbarung wird im Jahresabschluss 2018 nicht thematisiert.

Bezogen auf das Veranlagungsjahr **2019** hatte das Finanzamt zum Stichtag 18.1.2021 Kenntnis davon, dass die Beschwerdeführerin Einkünfte, die gemäß Energieförderungsgesetz begünstigt sind, erklärt hat. Es hatte weiter aufgrund der „*Erläuterung zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG*“ im Jahresabschluss Kenntnis von der diesbezüglichen Rechtsanschauung der Beschwerdeführerin, wobei das Bestehen einer Abnahmevereinbarung im Sinn des § 8 Abs. 2 EnFG dort ausdrücklich behauptet wird.

Für das Veranlagungsjahr **2020** hatte das Finanzamt zum Stichtag 12.5.2021 Kenntnis davon, dass die Beschwerdeführerin Einkünfte, die gemäß Energieförderungsgesetz begünstigt sind, erklärt hat. Nachdem das Finanzamt den (ersten) Körperschaftsteuerbescheid 2020 am 12.5.2021 erlassen hatte, erhielt es aufgrund des am 14.5.2021 übermittelten

Jahresabschlusses 2020 (insbesondere aufgrund dessen Abschnittes 3.2 „*Erläuterung zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 9 EnFG*“) erstmals Kenntnis von der diesbezüglichen Rechtsanschauung der Beschwerdeführerin und von der Existenz des „*Rahmenvertrages*“ aus dem Jahr 2013 sowie der „*Abnahmevereinbarung*“ aus dem Jahr 2020. Die Darstellung des Inhaltes der Abnahmevereinbarung in Punkt 3.2 des Jahresabschlusses bildet die vertraglichen Regelungen im übrigen nur unvollständig bzw. auszugsweise ab. So wird etwa weder erwähnt, dass erst in der „*Abnahmevereinbarung*“ ein Recht der Beschwerdeführerin auf Energielieferung überhaupt und erstmals angesprochen wird, noch dass eine Lieferung von Energie nur aufgrund eines ausdrücklichen Verlangens der Stadt X erfolgen kann. Von einer vollständigen Offenlegung aller entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente durch die Beschwerdeführerin kann daher ebenso wenig die Rede sein wie von einem Ermessensmissbrauch seitens des Finanzamtes.

Erst mit dem Schreiben vom 30.5.2022 und den damit vorgelegten Unterlagen – namentlich dem Rahmenvertrag aus dem Jahr 2013 und der Abnahmevereinbarung aus dem Jahr 2020 – erlangte das Finanzamt Kenntnis von jenen Sachverhaltselementen, die eine Beurteilung erlauben, ob das Tatbestandsmerkmal „*Bestehen einer Abnahmevereinbarung auf mindestens 10 Jahre*“ des EnFG 1979 in den Streitjahren erfüllt war oder nicht. Das Finanzamt hat daher zutreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2018, 2019 und 2020 auf neu hervorgekommene Tatsachen (das Fehlen einer Abnahmevereinbarung im Sinn des EnFG 1979) und Beweismittel (die im Jahr 2022 vorgelegten Vertragswerke) gestützt.

Die Kenntnis dieser Umstände hätte jedenfalls eine von den Erstbescheiden abweichende Festsetzung der Körperschaftsteuer bewirkt.

Das Finanzamt hat das bei der Wiederaufnahme der Verfahren geübte Ermessen sowohl in den Wiederaufnahmebescheiden als auch in der Beschwerdeentscheidung über die Beschwerden gegen diese ausreichend und schlüssig begründet. Die von der Beschwerdeführerin behauptete Überschreitung des der Abgabenbehörde eingeräumten Ermessens bzw. dessen Missbrauch liegt aus folgenden Gründen nicht vor: Einerseits durfte die Beschwerdeführerin nicht auf das Ergebnis einer von ihr unterstellten „*Prüfung des Vorliegens der Voraussetzung für die Anwendung des § 9 Abs. 1 EnFG für die Jahre 2016 und 2017*“ vertrauen, da dem Finanzamt bezogen auf die Veranlungsperioden 2016 und 2017 wesentliche Tatsachen (das Fehlen einer Abnahmevereinbarung im Sinn des EnFG 1979) und Beweismittel (die im Jahr 2022 vorgelegten Vertragswerke) nicht bekannt waren. Auch das Vorbringen, dem Finanzamt sei wesentliches Verschulden an der unrichtigen (Erst-)Veranlagung der Wirtschaftsjahre 2018, 2019 und 2020 anzulasten, da es „*eine abschließende Prüfung des Vorliegens der relevanten Tatbestandsvoraussetzungen bei der Körperschaftsteuerveranlagung 2017 und bei der Prüfung des Antrags nach § 299 BAO zur Körperschaftsteuerveranlagung 2016 nicht vorgenommen hat*“, geht im Lichte der

höchstgerichtlichen Rechtsprechung ins Leere. Schließlich vermeint die Beschwerdeführerin, dem Finanzamt sei ein Verschulden anzulasten, da es – obwohl der „*Rahmenvertrag*“ in den Jahresabschlüssen der Streitjahre bei den Erläuterungen zu Kapitalrücklagen zitiert werde – diesen nicht zur Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen des Energieförderungsgesetzes angefordert habe. Auch mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin kein Verschulden des Finanzamtes auf – kein sachkundiger Leser eines Jahresabschlusses würde auf den Gedanken kommen, dass in der Erläuterung zu Kapitalrücklagen (*„Die gebundene Kapitalrücklage setzt sich zusammen aus den gemäß Rahmenvertrag vom 26.8.2013 betreffend die gemeinsame Errichtung und des Betriebes des Wasserkraftwerkes Y zu leistenden Agios...“*) ein Hinweis auf jenes Vertragswerk enthalten sein könnte, in dem nach Auffassung der Beschwerdeführerin (auch) eine Abnahmevereinbarung im Sinn des Energieförderungsgesetzes (auf dessen Anspruchsvoraussetzungen unter einem gesonderten Punkt an anderer Stelle eingegangen wird) verankert wäre.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Körperschaftsteuer – Abweisung)

Die Steuerbegünstigung des § 9 Abs. 1 EnFG 1979 steht dann zu, wenn neben weiteren hier nicht strittigen Voraussetzungen auch eine Abnahmevereinbarung auf mindestens zehn Jahre mit einem Energieversorgungsunternehmen besteht (§ 8 Abs. 2 EnFG 1979). Da in den Streitjahren keine derartige Abnahmevereinbarung bestanden hat, war die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019 und 2020 abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revisionszulässigkeit)

Im Beschwerdefall war zunächst klären, ob das Finanzamt Kenntnis von Tatsachen erlangt hat, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Dies ist eine (nicht revisible) Sachfrage. Die rechtliche Würdigung in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal des Vorliegen einer auf mindestens zehn Jahre abgeschlossenen Abnahmevereinbarung wurde entsprechend der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen. Da der gegenständlichen Entscheidung keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu Grunde liegt, ist die ordentliche Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 22. Mai 2024