

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden_A, den Richter_B sowie die fachkundigen [...] in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_A vertreten durch Steuerberater_A, über die Beschwerde vom 27. August 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. August 2021 betreffend

a) die Abweisung des Antrages gem. § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2019 sowie

b) Einkommensteuer für das Jahr 2020,

Steuernummer Zahl_1, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Juni 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin *** 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

A.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

A.1.) Der Beschwerdeführer betreibt in Anschrift_B ein Elektrizitätswasserkraftwerk (Inbetriebnahme im Jahr 2005). Der Abgabepflichtige liefert den produzierten Strom seit 2010 an die Unternehmung-A (siehe die mit der Unternehmung_A abgeschlossenen Verträge über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom vom 15. bzw. 19. Dezember 2009 und 25. August 2020 sowie die von der Abgabenbehörde unwidersprochenen Angaben im Antrag vom 22. Juni 2021). Der Beschwerdeführer ermittelte in den strittigen Jahren 2019 und 2020 die erwirtschafteten Jahresgewinne mittels einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (siehe die vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen zum 31. Dezember 2019 und 31. Dezember 2020).

A.2.) Das Finanzamt_A veranlagte den Beschwerdeführer im Einkommensteuerbescheid für 2019 antrags- und erklärungskgemäß (siehe die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 in Verbindung mit dem Einkommensteuerbescheid 2019 mit Ausfertigungsdatum 7. Juli 2020).

Mit dem elektronisch eingereichten Antrag vom 22. Juni 2021 beantragte der Beschwerdeführer gemäß § 299 BAO die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2019, da sich innerhalb eines Jahres die neue Tatsache der Begünstigung des Hälftesteuersatzes nach dem Energieförderungsgesetz ergeben hätte. Es werde unter Verweis auf den VwGH 3.9.2019, Ro 2018/15/0010, (erstmalig) die Begünstigung des Hälftesteuersatzes für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kraftwerk) gem. Energieförderungsgesetz (EnFG) beantragt.

Das Finanzamt Österreich wies mit Abweisungsbescheid (mit Ausfertigungsdatum 12. August 2021) den Antrag vom 22. Juni 2021 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2019 (vom 7. Juli 2020) mit der Begründung ab, gemäß § 8 iVm. § 9 (1) EnFG 1979 ermäßige sich die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer bei Kleinwasserkraftwerken ab Betriebsbeginn für die Dauer von 20 Jahren unter gewissen Voraussetzungen auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. Eine dieser Voraussetzungen sei, dass der Gewinn aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt werde. Bücher iSd. Abgabenvorschriften seien Aufschreibungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dienen würden (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 124, Rz. 1 unter Verweis auf die Judikatur). Laut der eingereichten Einkommensteuererklärung und den vorgelegten Unterlagen sei die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und nicht durch Betriebsvermögensvergleich erfolgt. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung des beantragten ermäßigten Steuersatzes würden daher nicht vorliegen.

A.3.) In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 beantragte der Beschwerdeführer in Verbindung mit dem Antrag vom 22. Juni 2021 ebenso - unter Verweis auf VwGH 3.9.2019, Ro 2018/15/0010, und den Abnahmevertrag der Unternehmung_A vom 25. August 2020 - die Begünstigung des Hälftesteuersatzes für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kraftwerk) gemäß Energieförderungsgesetz (EnFG).

Das Finanzamt Österreich versagte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 (mit Ausfertigungsdatum 12. August 2021) die beantragte Anwendung der Steuerbegünstigung gem. § 8 iVm. § 9 EnFG 1979, da - neben dem Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - diese Begünstigung eine Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich voraussetze. Da jedoch laut der eingereichten Einkommensteuererklärung und den vorgelegten Unterlagen die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und nicht durch Betriebsvermögensvergleich erfolgt sei, würden die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung des beantragten ermäßigten Steuersatzes nicht vorliegen.

A.4.) Der Beschwerdeführer begründete die gegen obige Bescheide firstgerecht eingereichte Beschwerde vom 27. August 2021 ua. damit, § 8 (1) EnFG 1979 bestimme im letzten Teilsatz, „dass der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wird“. Dem Finanzamt sei zuzustimmen, dass sich der Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung nur auf die Bestimmungen der BAO beziehen könne, nicht aber darin, dass ordnungsgemäße Buchführung mit dem Führen von Büchern und Aufzeichnungen i.S. der Gewinnermittlung nach § 4 (1) oder § 5 EstG

gleichzusetzen wäre. § 163 BAO definiere, dass Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 und § 131b BAO entsprechen würden, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich hätten. Sowohl § 131 BAO als auch § 131b BAO definiere für alle möglichen Arten von Büchern und Aufzeichnungen, wie diese zu führen seien um ordnungsmäßig iS der BAO zu sein. Diese Bestimmungen seien Ordnungsvorschriften, die bei jeder Gewinnermittlungsart anzuwenden seien. Das dem so sei, sei in der herrschenden Lehre und Rechtsprechung unbestritten, beispielsweise werde auf Erkenntnis VwGH 96/14/0118 vom 7.8.2001 verwiesen, in dem dieser klar feststelle, dass *„das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ... nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden“* sei. Wenn nun das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, welches in § 8 (1) EnFG 1979 als eine der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Halbsatzbegünstigung verlangt werde, nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode verbunden sei, dann irre das Finanzamt, wenn es die Anwendung der Begünstigung bei der Gewinnermittlung in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung versage. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung müsse freilich selbst ordnungsgemäß i.S. der BAO geführt werden; dass dem nicht so wäre, sei aber vom Finanzamt weder behauptet noch bewiesen worden. Da unbestritten sei, dass sonst auch alle weiteren Voraussetzungen zur Beantragung der Halbsatzbegünstigung vorliegen würden, seien sowohl die Veranlagung zur Einkommensteuer 2020 als auch die beantragte Berichtigung des Einkommensteuerbescheids 2019 antragsgemäß vorzunehmen.

Das Finanzamt Österreich wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juli 2022 als unbegründet ab und führte betreffend Einkommensteuerbescheid 2019 aus, wie aus der Formulierung der Gesetzesstelle *„Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1) ... können vom § 9 Gebrauch machen“* ersichtlich sei, sei der Gesetzestext als Wahlrecht formuliert. Wenn ein Wahlrecht nicht konsumiert werde, vermittle dieser Verzicht keine Rechtswidrigkeit des betroffenen Bescheides. Der Antrag auf § 299 BAO für 2019 gehe damit ins Leere, weil der beantragte Bescheid mit keiner Rechtswidrigkeit belastet sei. Im Übrigen würden die Ausführungen hinsichtlich der ordnungsmäßigen Buchführung für 2020 auch für das Jahr 2019 gelten. Betreffend dem Einkommensteuerbescheid 2020 legte die Abgabenbehörde begründend dar, dass die Formulierung, *„... dass der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wird“* als materiell rechtliche Voraussetzung für die Anwendung des § 9 EnFG 1979 formuliert sei. Der Begriff der *„ordnungsmäßigen Buchführung“* bedeute im Konkreten, dass Bücher und keine Aufzeichnungen zu führen seien. Der Hinweis des steuerlichen Vertreters auf den § 163 BAO gehe insoweit ins Leere, als hier nur ausgesprochen werde, dass *„Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO und § 131b BAO entsprechen, die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung für sich haben ...“*. Es werde hier eben die Differenzierung zwischen Bücher und Aufzeichnungen gemacht, die beide ordnungsgemäß zu führen seien. Wer Bücher zu führen habe, sei im § 124 BAO und § 125 BAO normiert. Im § 124 BAO werde der Verweis auf das UGB formuliert und im § 190 UGB werde definiert, wie Bücher zu führen seien. Mit der

Formulierung im Gesetz „*ordnungsmäßiger Buchführung*“ könne daher nur die Führung von Büchern im Sinne des § 190 UGB gemeint sein. Diese Sichtweise werde durch die Formulierung im § 1 des EnFG 1979 unterstrichen, die für Elektrizitätsunternehmen, die nicht den § 8 EnFG 1979 in Anspruch nehmen können (oder wollen), die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 5 EStG, eben die Führung von Büchern, als Anwendungsvoraussetzung fordere. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers gelegen sein, Elektrizitätsunternehmen hier hinsichtlich ihrer materiell rechtlichen Voraussetzung der ordnungsmäßigen Buchführung unterschiedlich zu behandeln, je nachdem sie die Begünstigung nach §§ 1-6 EnFG oder jene nach § 8 EnFG in Anspruch nehmen würden.

A.5.) Der Beschwerdeführer beehrte mit Vorbringen vom 23. August 2022 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierin ergänzend aus, § 8 Abs. 1 EnFG 1979 normiere unmissverständlich, dass Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die von den §§ 1 bis 6 dieses Gesetzes keinen Gebrauch machen und deren Ausbauleistung insgesamt 10 000 KW nicht übersteigen würden, von § 9 EnFG Gebrauch machen könnten. Aus der Bezugnahme im § 8 EnFG 1979 auf § 1 EnFG 1979 lasse sich, entgegen der Ansicht des Finanzamtes, keinerlei Einschränkung auf eine bestimmte Gewinnermittlungsart erkennen. Die Bezugnahme auf § 1 EnFG 1979 diene ausschließlich zur Definition der Art von Unternehmen, die als Elektrizitätsversorgungsunternehmen i.S. dieser Bestimmung anzusehen seien (nämlich jene i.S. des Elektrizitätswirtschaftsgesetzes BGBl. Nr. 260/1975). Das lasse sich klar aus der Stellung unmittelbar (§ 1) des Klammerausdrucks nach dem Wort „*Elektrizitätsversorgungsunternehmen*“ erkennen und im Weiteren daraus, dass diese Referenzierung in verschiedenen Paragraphen des EnFG 1979 verwendet werde (vergl. §§ 4, 8(1), 8(2)). Über die Definition des Begriffs Elektrizitätsversorgungsunternehmen hinaus normiere § 1 EnFG 1979 nur, dass Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG 1972 (zwischenzeitig 1988) ermitteln würden, unter gewissen Umständen bestimmte steuerfreie Rücklagen bilden könnten. Zur Anwendung der Begünstigung des § 8 oder 9 EnFG fehle jeglicher Bezug. Genau diese Interpretation sei auch aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 112 BlgNR 15. GP 7) zu entnehmen. Die Erläuterung zu § 1 EnFG laute: „*Der Kreis der begünstigten Unternehmen ist gegenüber § 1 EFG 1969 nunmehr durch die Bezugnahme auf das Elektrizitätswirtschaftsgesetz bestimmt. Die Formulierung des § 1 ist dem § 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nachgebildet, ohne dass gegenüber dem EFG 1969 eine inhaltliche Änderung eintritt. Das Rücklagenhöchstausmaß soll gegenüber dem EFG 1969 von 40% auf 50% angehoben werden*“. Damit werde deutlich, dass für die Anwendbarkeit der durch § 8 iVm § 9 EnFG 1979 normierten Halbsatzbegünstigung nur die in diesen Paragraphen festgelegten Bestimmungen anzuwenden seien. Hätte der Gesetzgeber die Begünstigung für eine bestimmte Gewinnermittlungsart vorgesehen, so hätte er diese Einschränkung wie auch im § 1 EnFG betreffend der Rücklagenbildung in § 8 iVm § 9 EnFG mitaufgenommen. Daraus ergebe sich zweifelsfrei, dass die Anwendung des § 8 Abs. 1 EnFG 1979, bei Vorliegen der übrigen Vorausset-

zungen, Elektrizitätsversorgungsunternehmen unabhängig von der angewendeten Gewinnermittlungsart zugänglich sei, solange die Gewinnermittlung auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung erfolge. Wie bereits in der Beschwerde dargestellt, sei der Begriff der ordnungsgemäßen Buchführung nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode verbunden. Im vorliegenden Fall werde der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, deren Ordnungsmäßigkeit unbestritten sei. Dem Beschwerdebegehren sei deshalb Folge zu leisten. Zum Abweisungsbescheid 2019 wurde vom Beschwerdeführer ergänzend ausgeführt, dass die obigen Ausführungen, die zur Versagung der Halbsatzbegünstigung gemacht worden seien, vollinhaltlich auch für die Beschwerde bzw. für die Vorlage gegen den Abweisungsbescheid gelten würden. Ergänzend werde klargestellt, dass der dem Bescheid zugrundeliegende Antrag gem. § 299 (1) BAO auf Aufhebung und Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2019 innerhalb Jahresfrist ab Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids 2019 eingebracht worden sei. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliege, sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 BAO gelte auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Das Bundesfinanzgericht habe im Erkenntnis BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012 festgestellt: *„Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung von Amts wegen oder auf Grund eines entsprechenden Antrages ist nach dem Gesetzeswortlaut, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig „erweist“. § 299 BAO ist somit „dynamisch“ auszulegen und gilt daher auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 10). Maßgebend ist dabei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung bzw. der Entscheidung über einen Aufhebungsantrag (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 14 und 39; betreffend die maßgebliche Rechtslage vgl. VwGH 20.6.2012, 2012/17/0146). Entscheidend für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 299 BAO ist somit nicht, ob der aufzuhebende Bescheid bzw. der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wird, im Zeitpunkt seiner Erlassung unrichtig war oder nicht (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., Tz 39).“* Und sei damit zu folgendem Ergebnis gekommen: Der Umstand, dass der Beschwerdeführer das Vertreterpauschale im Veranlagungsverfahren nicht beantragt habe und der Einkommensteuerbescheid 2010 im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Gesetz entsprochen habe, hindere eine Antragstellung gemäß § 299 BAO somit nicht bzw. erweise sich ein solcher Antrag entgegen der Auffassung des Finanzamtes daher nicht schon deshalb als unbegründet (vgl. auch BFG 30.5.2014, RV/3100330/2012, mwN), zumal bezüglich der Geltendmachung des Vertreterpauschales auch keine Fallfrist oder eine Einschränkung dahingehend, dass diese nur in der Abgabenerklärung erfolgen könnte, vorgesehen sei. Dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Vertreterpauschales nicht erfüllt wären, habe das Finanzamt nicht behauptet und lasse sich derartiges auch aus der Aktenlage nicht ableiten, zumal das Vertreterpauschale im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2011 nach Durchführung eines entsprechenden Vorhalteverfahrens gewährt worden sei. Insoweit sei daher auch von der erforderlichen Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2010 auszugehen. Somit wären die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO aber erfüllt, zumal

auch keine ermessensrelevanten Umstände gegen eine Aufhebung sprechen würden und wäre der Beschwerde daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben. Dem Antrag auf Bescheidaufhebung wäre im zitierten Fall also deshalb stattzugeben gewesen, weil die Bestimmungen über das Vertreterpauschale keinerlei Frist enthalten würden, innerhalb der das Pauschale geltend gemacht werden müsse. Es könne also in jedem Stand des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht werden. Auch § 8 Abs. 1 EnFG 1979 normiere keinerlei Frist für die Geltendmachung der Halbsatzbegünstigung. Damit liege ein dem oben zitierten Erkenntnis vergleichbarer Fall vor. Wenn also zeitgerecht innerhalb der Jahresfrist des § 299 BAO die Halbsatzbegünstigung in Anspruch genommen werde, dann erweise sich im Zeitpunkt der Geltendmachung dieses Anspruchs i.S. der dynamischen Betrachtungsweise des § 299 BAO der Spruch des Bescheides als nicht richtig, womit dem Antrag auf Bescheidaufhebung stattzugeben sei.

A.6.) Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 14. November 2023 führte der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 5. Dezember 2023 ergänzend ua. aus, es liege ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen i.S. des Energieförderungsgesetzes 1979 (EnFG) ohne Versorgungsgebiet vor. Für solche Anlagen sei für die Begünstigung des § 8 (2) EnFG eine Abnahmevereinbarung mit einem Elektrizitätsunternehmen erforderlich, bei der zumindest der Abnehmer auf mindestens 10 Jahre gebunden sei. Diese Voraussetzung sei erfüllt, da bereits seit 19. Dezember 2009 ein Abnahmevertrag mit der Unternehmung-A bestehe. Aufgrund des Abschlusses dieses Abnahmevertrags bestehe für die Unternehmung_A für die Dauer von 13 Jahren Kontrahierungspflicht. Ein allfälliger Wechsel zu einem anderen Abnehmer vor Ablauf der 13 Jahre ändere nichts an der 13-jährigen Kontrahierungspflicht der Unternehmung_A. Die Voraussetzung des Vorliegens einer Bindung für mindestens 10 Jahre sei damit erfüllt (vergl. VwGH 3.9.2019, Ro 2018/15/0010). Das EnFG sei durch das 2. Bundesrechtsbereinigungsgesetz (2. BRBG) mit Ende 31. Dezember 2018 außer Kraft gesetzt worden. Die durch das 2. BRBG außer Kraft getretenen Gesetze seien aber weiterhin auf Sachverhalte anzuwenden, die bis zum 1. Jänner 2019 verwirklicht worden wären. Wenn der Betriebsbeginn eines Kleinwasserkraftwerks also noch bis zum 31. Dezember 2018 erfolgt sei, dann bleibe die Steuerermäßigung des § 8 (2) EnFG für den Zeitraum von 20 Jahren ab Betriebsbeginn weiterhin bestehen. Im Erkenntnis des VwGH GZ Ro 2015/15/0042 vom 14.9.2017 werde vom Gerichtshof zweifelsfrei dargestellt, dass durch die mit Erkenntnis des VfGH vom 16.12.193, G 114/93, vorgenommene Aufhebung des Abschnitt IV des 3. Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 606, als verfassungswidrig mit Ablauf des 31. Juli 1994 das EnFG in der Fassung der BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985 ohne Einschränkung wieder in Wirksamkeit getreten seien. Dieses Erkenntnis des VwGH stelle offensichtlich die Grundlage für die zitierte Information des BMF (BMF-010203/0393-IV/2018) dar. Wiewohl beizupflichten sei, dass das BFG an Informationen des BMF nicht gebunden sei, bestehe aber jedenfalls eine Bindungspflicht in vom VwGH bereits abschließend entschiedenen Sachen (vergl. auch VwGH 3.9.2018, Ro 2018/15/0010).

A.7.) In der mündlichen Verhandlung vom 27. Juni 2024 wiederholte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers seine bisherigen Vorbringen und führte ua. neuerlich unter Verweis auf VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0042, aus, der Verfassungsgerichtshof habe mit der Entscheidung VfGH 16.12.1993, G 114/93, den Abschnitt IV des 3. Abgabenänderungsgesetzes als verfassungswidrig aufgehoben. Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes biete der eindeutige Wortlaut des § 8 EnFG 1979 keinen Anhaltspunkt dafür, dass der zeitliche Bedingungs-bereich der Norm auf die Errichtung einer Anlage oder deren Inbetriebnahme vor Ablauf des Jahres 1989 eingeschränkt wäre. Bei Festlegung des zeitlichen Anwendungsbereiches habe der Gesetzgeber auch nach der Novelle 1985 in § 8 EnFG unverändert auf Wasserkraftanlagen abgestellt, die nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen worden wären. Wesentliches Kriterium sei daher unverändert eine nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommene Wasserkraftanlage. Laut Verwaltungsgerichtshof dürfe wegen obiger Entscheidung des VfGH nicht auf die im Abschnitt IV des 3. Abgabenrechtsänderungsgesetzes 1987 normierte Einschränkung auf einen Beginn der tatsächlichen Bauausführung vor dem 1. Jänner 1989 Bedacht genommen werden. Durch die Aufhebung des VfGH normiere das wieder in Kraft getretene EnFG 1979, dass die Halbsatzbegünstigung den nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommenen Wasserkraftanlagen auf ewige Zeiten zustehen würde. Der VwGH verweise hierzu ausdrücklich auf das Vorliegen eines statischen Verweises. Damit sei eindeutig klar, dass den nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommenen Wasserkraftanlagen die steuerliche Begünstigung des § 8 EnFG 1979 auch nach der Aufhebung des EnFG 1979 durch das 2. Bundesrechtsbereinigungsgesetz weiterhin zustehen würde. Die Voraussetzungen seien damals bei der Errichtung der Anlage gesetzt worden; aufgrund des statischen Verweises bestünde dann für zwanzig Jahre ein Anspruch auf die Steuerbegünstigung des § 8 EnFG iVm § 9 Abs. 1 EnFG.

B.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

C.) Rechtslage:

C.1.) Nach § 1 Energieförderungsgesetz 1979, EnFG 1979, idF BGBl. Nr. 80/1994, können Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des Elektrizitätswirtschaftsgesetzes, BGBl. Nr. 260/1975, deren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 440, ermittelt wird und bei deren Gewinnermittlung im selben Jahr keine Investitionsrücklage gemäß § 9 des Einkommensteuergesetzes gebildet wird, zu Lasten der Gewinne der in den Kalenderjahren 1980 bis 1989 endenden Wirtschaftsjahre aus dem der Stromabgabe an Dritte dienenden Teil des Unternehmens steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 50 vH des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben bilden. Die Rücklage ist im Jahresabschluss (in der Bilanz) unter der Bezeichnung Elektrizitätsförderungs-Rücklage nach Wirtschaftsjahren aufzugliedern und gesondert auszuweisen.

Nach § 8 Abs. 1 EnFG 1979 können Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1), die von den §§ 1 bis 6 keinen Gebrauch machen und deren Ausbauleistung insgesamt 10 000 kW nicht übersteigt, 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. Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1) ohne Versorgungsgebiet können nach Abs. 2 leg.cit. 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.

Die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ermäßigt sich gemäß § 9 Abs. 1 EnFG 1979 ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge.

Das Energieförderungsgesetz 1979 trat gemäß § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Bereinigung von vor dem 1. Jänner 2000 kundgemachten Bundesgesetzen und Verordnungen (Zweites Bundesrechtsbereinigungsgesetz – 2. BRBG, BGBl. I Nr. 61/2018, mit Ablauf des 31. Dezember 2018 außer Kraft.

Nach § 5 Abs. 1 2. BRBG bewirkt das Außerkrafttreten einer Rechtsvorschrift gemäß § 2 Abs. 1 leg.cit., dass sie nur noch auf Sachverhalte anwendbar ist, die sich vor dem 1. Jänner 2019 ereignet haben.

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 192 der Beilagen XXVI. GP, vom 13. Juni 2018 führen zu § 5 Abs. 1 2. BRBG aus wie folgt:

„Abs. 1 stellt klar, dass das Außerkrafttreten einer Rechtsvorschrift gemäß § 2 Abs. 1 lediglich bewirkt, dass diese Rechtsvorschrift auf Sachverhalte, die gemäß der nach dem 31. Dezember 2018 geltenden Rechtslage zu beurteilen sind, nicht mehr anwendbar ist („ex nunc“-Wirkung der Aufhebung). In dieser Hinsicht unterscheiden sich die Rechtswirkungen des Außerkrafttretens nicht von jeder herkömmlichen Außerkraftsetzung.

Auch eine außer Kraft getretene Rechtsvorschrift bleibt jedoch Bestandteil der Rechtsordnung und kann für die Beurteilung bestimmter in der Vergangenheit gelegener Sachverhalte weiterhin maßgeblich sein. Durch die Außerkraftsetzung einer Rechtsvorschrift gemäß § 2 Abs. 1 wird diese also nicht rückwirkend („ex tunc“) aus der Rechtsordnung beseitigt, als wäre sie nie erlassen worden.“

C.2.) Allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind jene, die dem Grunde nach auch für Kaufleute (Unternehmen) maßgebend sind. Sie gründen sich auf gesetzliche Bestimmungen, die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemein anerkannte Übung der kaufmännischen Praxis und auf Gutachten der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie der Vertreter der Kaufleute. Die im Unternehmensgesetzbuch enthaltenen Bestimmungen über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung lassen sich in im Wesentlichen materiell und im Wesentlichen formell ausgerichtete Bestimmungen einteilen. Dazu gehören materiell-rechtlich die doppelte Buchhaltung (Doppik), der Grundsatz der Stichtagsbetrachtung, der Bilanzzusammenhang, die Bilanzwahrheit, die Bilanzklarheit, die Bilanzkontinuität, der Nominalwertgrundsatz, die Bewertungskontinuität bzw. materielle Bilanzkontinuität und die allgemeine Periodengerechtigkeit sowie verfahrensrechtlich der Beleggrundsatz, der Nachvollziehbarkeitsgrundsatz und der Bestandsaufnahme-Grundsatz (Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 4 Anm. 44; Hirschler/Horkel-Wytrzens in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar, § 4 EStG Rz 37). Die Bilanzidentität (Bilanzzusammenhang) verlangt die Identität der Schlussbilanz eines Wirtschaftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des folgenden Wirtschaftsjahres. Daraus ergibt sich die sog. „Zweischneidigkeit der Bilanz“. Die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG muss auf Basis einer doppelten Buchführung erfolgen (Vermögensvergleich und Erfolgsrechnung; Jakom/Marschner, EStG, 2024, § 4 Rz 179).

Das Steuerrecht hat vielfach die im Unternehmensrecht entwickelten Grundsätze für sich übernommen (siehe § 124 BAO). § 131 BAO enthält inhaltlich detailliertere Anforderungen an die Buchführung als § 190 UGB. § 4 Abs. 2 EStG ordnet für jene Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn im Rahmen eines Betriebsvermögens-Vergleichs ermitteln, die Anwendung der allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung an. Auch freiwillig geführte Bücher unterliegen den Ordnungsmaßstäben des § 131 BAO (UFS 19.12.08, RV/0272-K/06; Jakom/Marschner, EStG, 2024, § 4 Rz 177). Gemäß § 195 UGB muss der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen (Jakom/Marschner, EStG, 2024, § 4 Rz 178f). Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergeben sich aus dem Wesen des Betriebsvermögensvergleiches (ErlRV zu § 4 Abs. 2 EStG 1988; Hirschler/Horkel-Wytrzens in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 4 EStG 1988 allgemein Tz 33).

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3-Gewinnermittlung) hingegen ist gegenüber der grundlegenden Gewinnermittlungsart des Betriebsvermögensvergleiches eine vereinfachte Methode, die im Wesentlichen auf tatsächliche und nicht auf buchmäßige Vermögensveränderungen abstellt. Die Ermittlung bezieht sich im Gegensatz zu Abs. 1 dem Grunde nach auf eine Gegenüberstellung der zugeflossenen Betriebseinnahmen und abgeflossenen Betriebsausgaben, der Grundsatz der Periodenrichtigkeit gilt – abgesehen von der Behandlung des Anlagevermögens – nicht (Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 4 Anm. 48, 50). Der Gewinn oder Verlust eines Unternehmens wird am Jahresende als Differenz

zwischen der Summe aller Betriebseinnahmen und der Summe aller Betriebsausgaben ermittelt.

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b entsprechen, haben gemäß § 163 Abs. 1 BAO die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

C.3.) Die Abgabenbehörde kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (Ritz/Koran, BAO⁷, § 299 Rz 10).

D.) Erwägungen:

D.1.) Der Tatbestand einer gesetzlichen Regelung benennt die abstrakten Merkmale, die vorliegen müssen, damit eine Rechtsfolge ausgelöst wird. Es bedarf zuvor der Feststellung des verwirklichten Sachverhaltes, um anschließend beurteilen zu können, ob dieser sämtliche gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen umfasst.

Der Beschwerdeführer begründet seinen Anspruch mit § 8 Abs. 2 EnFG 1979, welche Regelung zum 31. Dezember 2018 außer Kraft getreten ist. Nach § 5 Abs. 1 2. BRBG findet diese Bestimmung jedoch weiterhin für Sachverhalte Anwendung, die sich vor dem 1. Jänner 2019 ereignet haben.

§ 8 Abs. 2 EnFG 1979 setzt ua. neben dem Umstand der Stromerzeugung durch eine nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommene Wasserkraftanlage (als ausschließlichen Betriebsgegenstand mit energiewirtschaftlicher Zweckmäßigkeit) auch eine Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung voraus. Eine Buchführung kann jedoch nicht bereits in den Vorjahren, sondern nur zeitnah in dem jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum vorgenommen werden, sodass der entsprechende gesetzliche Tatbestand somit auch erst zu diesem Zeitpunkt verwirklicht wird. Erst nach der Vornahme der entsprechenden buchhalterischen Aufzeichnungen kann tatsächlich überprüft werden, ob es sich um eine ordnungsmäßige Buchführung handelt.

Wenngleich der Beschwerdeführer wesentliche Sachverhaltselemente, nämlich ua. den Betrieb einer Wasserkraftanlage (als ausschließlichen Betriebsgegenstand mit energiewirtschaftlicher Zweckmäßigkeit), bereits vor dem 1. Jänner 2019 verwirklicht hat, erfolgte die – uU gegebene – Umsetzung des weiteren Sachverhaltselementes einer Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung frühestens erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Führung der Aufzeichnungen, sohin erst in den streitgegenständlichen Jahren 2019 und 2020.

Im vorliegenden Fall werden sohin nicht sämtliche für eine Anwendung des § 8 Abs. 2 EnFG 1979 erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen durch einen vor dem 1. Jänner 2019 verwirklichten, sondern erst durch einen in den strittigen Jahren abgeschlossenen bzw. „ereigneten“ Sachverhalt erfüllt. § 5 Abs. 1 2. BRBG findet somit keine Anwendung, sodass § 8 EnFG 1979 für den gegebenen Fall außer Kraft getreten bleibt. Das Beschwerdebegehren beruht somit auf einer in den strittigen Jahren nicht mehr aufrechten Rechtslage, sodass diesem nicht zu entsprechen ist. Entgegen dem Beschwerdevorbringen besteht somit kein Anspruch auf verpflichtende Gewährung der steuerlichen Begünstigung des § 8 iVm § 9 EnFG 1979 für einen Zeitraum von zwanzig Jahren ab Betriebsbeginn.

An diesem Umstand vermag auch nichts die „Info zum Außerkrafttreten des Energieförderungsgesetzes 1979 (EnFG)“ des Bundesministeriums für Finanzen vom 3. Oktober 2018, BMF-010203/0393-IV/2018, gültig bis zum 30. März 2023, etwas zu ändern, ist doch das Bundesfinanzgericht nicht an diese als Weisung an das Finanzamt Österreich zu qualifizierende Info des BMF gebunden.

Entgegen den Beschwerdeausführungen stellen die vorgebrachten Entscheidungen des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes ausschließlich auf die Rechtswirkungen des Abgabenänderungsgesetzes 1987 sowie des Elektrizitätswirtschaftsgesetzes 1975 („statischer Verweis“) auf das EnFG 1979 ab, enthalten jedoch darüber hinaus keine weiteren Aussagen zu der streitgegenständlichen Steuerbegünstigung. Die vom Beschwerdeführer aus den Judikaten gezogene Schlussfolgerung, sämtlichen nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommenen Wasserkraftanlagen stünde - trotz der Aufhebung des EnFG 1979 durch das 2. Bundesrechtsbereinigungsgesetz - auch nach dem 1. Jänner 2019 eine Halbsatzbegünstigung zu, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

D.2.) Dem Beschwerdebegehren wäre zudem auch der Erfolg zu verwehren, da der Beschwerdeführer seinen Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelt hat. Die vom Gesetzgeber in § 8 EnFG 1979 gewählte Formulierung *„Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1), die von den §§ 1 bis 6 keinen Gebrauch machen“*, legt für das Bundesfinanzgericht unmissverständlich fest, dass § 8 EnFG 1979 ausschließlich auf jene Elektrizitätsunternehmen im Sinne des § 1 EnFG 1979 abstellt, welche auch zur Inanspruchnahme der §§ 1 bis 6 EnFG 1979 berechtigt gewesen wären. Im Umkehrschluss kommt damit jenen Elektrizitätsversorgungsunternehmen, welche nicht als Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 1 EnFG 1979 zu qualifizieren und damit auch von der Geltendmachung der Bestimmungen der §§ 1 bis 6 EnFG 1979 ausgeschlossen sind, kein Wahlrecht („können“) zu, gemäß der Bestimmung des § 8 EnFG 1979 von § 9 EnFG 1979 Gebrauch zu nehmen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers beinhaltet die Bezugnahme im § 8 EnFG 1979 auf § 1 EnFG 1979 nicht lediglich den ausschließlichen Verweis auf ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des Elektrizitätswirtschaftsgesetzes, BGBl Nr. 260/1975, sondern umfasst diese auch sämtliche weitere Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 EnFG 1979, somit auch das Erfordernis der

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG. Der Gesetzgeber beabsichtigte nicht, Elektrizitätsunternehmen hinsichtlich ihrer materiell rechtlichen Voraussetzung der Buchführung unterschiedlich zu behandeln, je nachdem sie die Begünstigung nach §§ 1 bis 6 EnFG 1979 oder jene nach § 8 EnFG 1979 in Anspruch nehmen.

§ 1 EnFG 1979 setzt ausdrücklich eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG voraus. Nachdem der Beschwerdeführer mangels einer entsprechenden Gewinnermittlung nicht als Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 1 EnFG 1979 zu qualifizieren ist, kam ihm auch nicht das Wahlrecht nach § 8 iVm § 9 EnFG 1979 zu.

D.3.) Im Übrigen schließt sich das Bundesfinanzgericht der Rechtsansicht der Abgabenbehörde an, dass die im § 8 EnFG 1979 angeführte Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung wiederum auf eine Führung von Büchern im Sinne des §§ 189ff UGB abstellt. Bücher (iSd Abgabenvorschriften) sind Aufschreibungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 5 EStG 1988) dienen (VwGH 23.3.1999, 97/14/0172; Ritz/Koran, BAO⁷, § 124 Rz 1). Die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) setzen die Führung einer doppelten Buchhaltung voraus. Abgabenrechtlich bedeutet dies, dass die Anwendung der Bestimmung des § 8 EnFG 1979 das Vorliegen von Büchern im Sinne der § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG, nicht hingegen von Aufzeichnungen im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG voraussetzt.

Der Verweis im Beschwerdebegehren auf § 163 BAO vermag der Beschwerde zu keinem Erfolg zu verhelfen, wird doch hierin nur ausgesprochen, dass „Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 und § 131b BAO entsprechen, die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung für sich haben...“. Die Bestimmung differenziert hingegen selbst zwischen Büchern und Aufzeichnungen und lässt somit - wie auch die eingewendete Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes - nicht den Schluss des Beschwerdeführers zu, dass eine „ordnungsmäßige Buchführung“ lediglich mit dem „Führen von Büchern und Aufzeichnungen iSd § 131 und § 131b BAO“ gleichzusetzen ist. Wenngleich das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit iSd § 163 BAO nicht auf eine bestimmte Gewinnermittlungsmethode abstellt, ergibt sich hieraus nicht, dass eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung zu qualifizieren ist.

D.4.) Zusammenfassend ist auszuführen, dass die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer zutreffend die begehrte Kürzung der Einkommensteuer auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge (nach § 9 EnFG 1979) verwehrt hat. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2019 und 2020 entsprechen sohin der geltenden Rechtslage, sodass die Beschwerde gegen die bescheidmäßige Abweisung des Antrages gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2019 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 als unbegründet abzuweisen ist. Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

E.) Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis orientiert sich an den oben dargelegten gesetzlichen Bestimmungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt dem Beschwerdefall nicht zugrunde, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 28. Juni 2024