

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch WTH-GMBH, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 01.08.2013 gegen die Körperschaftsteuerbescheide der belangten Behörde Finanzamt 2009 vom 08.07.2013, 2010 vom 09.07.2013 und 2011 vom 10.07.2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Körperschaftsteuer der Jahre 2009 bis 2010 wird wie folgt festgesetzt.

Körperschaftsteuer 2009	11.625,88 Euro
Körperschaftsteuer 2010	13.487,84 Euro
Körperschaftsteuer 2011	11.737,00 Euro

Die Berechnung der Abgaben und die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (vormals Berufungswerberin), in der Folge kurz Bf. genannt betreibt ein Wasserkraftwerk und machte in den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2009 bis 2011 in die Steuerbegünstigung des § 8 iVm § 9 nach dem Energieförderungsgesetz 1979 (=EnFG 1979) geltend.

Nach diesen Bestimmungen reduziert sich die Steuer unter bestimmten Voraussetzung auf die Hälfte.

Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 erklärungsgemäß unter Anwendung der genannten Begünstigung fest.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Halbsatzbegünstigung nach § 9 EnFG 1979 in den Veranlagungsjahren 2009 bis 2011 nicht mehr zustehe, da diese nur für die Veranlagungszeiträume 1980 bis 1989 zumindest erstmalig in Anspruch genommen werden konnten.

Das Finanzamt lehnte in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen, nunmehr angefochtenen neuen Körperschaftsteuerbescheiden 2009 bis 2011 die Anwendung der Halbsatzbegünstigung nach § 9 EnFG 1979 ab. Gleichzeitig wurde das Einkommen der Bf. aus anderen, hier nicht strittigen Gründen erhöht.

Die Bf. bekämpfte in der Folge die neuen Sachbescheide.

Die Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 13.12.2013 vorgelegt.

Das nunmehr für die Entscheidung zuständige Bundesfinanzgericht setzte mit Beschluss vom 15.06.2016 die Entscheidung über die Beschwerde bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens Ro 2015/15/0042 gemäß § 271 BAO aus.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr mit Erkenntnis vom 14.09.2017 zu Ro 2015/15/0042 entschieden, dass die die Halbsatzbegünstigung des § 9 EnFG 1979 bei Erfüllung der Voraussetzungen auch auf Wasserkraftanlagen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.1989 in Betrieb genommen wurden.

Das gegenständliche Verfahren ist folglich gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Mit Eingabe vom 19.10.2017 teile die belangte Behörde über Befragen dem Bundesfinanzgericht mit, dass die beschwerdegegenständliche Wasserkraftanlage die Voraussetzungen der §§ 8 iVm 9 EnFG 1979 erfülle. Die Bemessungsgrundlage ergebe sich aus den angefochtenen Bescheiden.

## **Rechtslage**

*Nach 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.*

Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 12.12.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

Die für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten auszugsweise:

§ 1. 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, können zu Lasten der Gewinne der in den Kalenderjahren 1980 bis 1989 endenden Wirtschaftsjahre steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 50 v. H. des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben bilden. Die Rücklage ist in der Bilanz unter der Bezeichnung Elektrizitätsförderungs-Rücklage nach Wirtschaftsjahren aufzugliedern und gesondert auszuweisen. (...)

§ 4. Für Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1) ermäßigt sich für die Kalenderjahre 1980 bis einschließlich 1989 die Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital für den der Stromabgabe an Dritte dienenden Teil des Vermögens auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. (...)

§ 8. (1) Elektrizitätsversorgungsunternehmen (§ 1), die von den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 keinen Gebrauch machen und deren Ausbauleistung insgesamt 10 000 kW nicht übersteigt, können hinsichtlich ihrer Stromerzeugungsanlagen von den Bestimmungen des § 9 Gebrauch machen. Voraussetzung ist, daß es sich bei den Stromerzeugungsanlagen um Wasserkraftanlagen handelt, die nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen werden und daß die Stromerzeugung den ausschließlichen Betriebsgegenstand darstellt, sowie daß der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wird. (...)

§ 9. (1) Die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer), die auf den Gewinn aus den Stromerzeugungsanlagen entfällt, ermäßigt sich ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. (...)"

Die §§ 8 und 9 EnFG 1979 entsprechen nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage grundsätzlich den dem EFG 1969 durch die Novelle BGBl. Nr. 197/1975 angefügten §§ 8 bis 10 (vgl. 112 BlgNR 15. GP 7 ff).

Mit den Bundesgesetzen vom 1. Juli 1982, BGBl. Nr. 353/1982, und vom 13. Juni 1985, BGBl. Nr. 252/1985, wurde das EnFG 1979 geändert, wobei die durch BGBl. Nr. 252/1985 erfolgten Änderungen u.a. § 8 Abs. 1 und § 9 Abs. 1 EnFG betrafen.

Diese Bestimmungen lauten seit der Änderung wie folgt:

"§ 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.

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

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 8 Abs. 1 EnFG in der Fassung BGBl. Nr. 252/1985 (vgl. 571 BlgNR 16. GP 12) sollen die abgabenrechtlichen Begünstigungen für Kleinwasserkraftanlagen entsprechend der bisherigen Auslegung in Übereinstimmung mit der im § 8 Abs. 4 Z 4 EStG 1972 enthaltenen Ausschlussbestimmung nur dann in Anspruch genommen werden können, wenn für die Anlagen die erhöhte vorzeitige Abschreibung nicht geltend gemacht wurde. Als zusätzliche Voraussetzung ist neu vorgesehen, dass die Stromerzeugungsanlagen energiewirtschaftlich zweckmäßig sind. Die energiewirtschaftliche Zweckmäßigkeit ist entsprechend dem 4. Abschnitt vom Bundesminister für Handel, Gewerbe und Industrie im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen zu bescheinigen. Nach der Übergangsbestimmung des Art. II Z 3 ist jedoch für Kleinwasserkraftanlagen, mit deren Bau vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes begonnen wurde, eine Bescheinigung der energiewirtschaftlichen Zweckmäßigkeit nicht erforderlich.

Der Abschnitt IV des 3. Abgabenrechtsänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 606/1987, lautete auszugsweise wie folgt:

"Artikel I

Das Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. Nr. 567, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985 wird aufgehoben.

Artikel II

1. Artikel I ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1988, ... anzuwenden. (...)

3. a) Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des Elektrizitätswirtschaftsgesetzes, BGBl. Nr. 260/1975, in der jeweils geltenden Fassung, deren Ausbauleistung insgesamt 10 000 kW nicht übersteigt, können von den Begünstigungen der lit. b 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, mit deren tatsächlichen Bauausführungen vor dem 1. Jänner 1989 begonnen wird 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.

(...)

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

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abschnitt IV des 3.

Abgabenrechtsänderungsgesetzes 1987 lauten auszugsweise (vgl. 277 BlgNR 17. GP 9):

"Zu Art. I: Das mit Ende 1989 befristete Energieförderungsgesetz 1979 soll bereits mit Ende 1987 außer Kraft treten, da die in Zeiten des Aufbaues der Elektrizitätswirtschaft sinnvollen steuerlichen Begünstigungen ihre Bedeutung verloren haben. (...)

Zu Art II: (...) Die bisher in den §§ 8 und 9 EnFG 1979 verankerten abgabenrechtlichen Begünstigungen für Kleinwasserkraftwerke sollen in der Weise auslaufen, daß die zwanzigjährige Steuerermäßigung im ertragsteuerlichen Bereich nur mehr für Kraftwerke zustehen soll, mit deren Bau - abgestellt auf die tatsächliche Bauausführungen - vor dem 1. Jänner 1989 begonnen worden ist. (...) Der schon bisher bestehende Ausschluß von Doppelbegünstigungen im Bereich der Gewinnermittlung soll weiterhin dadurch gewährleistet bleiben, daß die Inanspruchnahme dieser Begünstigungen als Inanspruchnahme von Begünstigungen im Sinne des EnFG 1979 gilt."

Mit Erkenntnis vom 16. Dezember 1993, G 114/93, erkannte der Verfassungsgerichtshof wie folgt zu Recht:

"Der Abschnitt IV des 3. Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 606, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 1994 in Kraft.

Mit diesem Zeitpunkt tritt das Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. Nr. 567/1979, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985 wieder in Wirksamkeit." Die Kundmachung dieser Aufhebung erfolgte im BGBl. Nr. 80/1994.

## **Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes**

Im Beschwerdefall ist die Frage strittig, ob die §§ 8 f EnFG 1979, BGBl. Nr. 567/1979, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985, nur für - in § 8 EnFG 1979 näher spezifizierte - Wasserkraftanlagen anwendbar sind, die zwischen dem 1. Jänner 1980 und dem 31. Dezember 1989 in Betrieb genommen worden sind (Ansicht des Finanzamtes), oder für alle besagten Wasserkraftanlagen, die nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen worden sind (Ansicht Bf.).

Die belangte Behörde vertritt den Standpunkt, dass der im § 1 EnFG 1979 geregelte zeitliche Anwendungsbereich auch für die Begünstigung gemäß §§ 8 f EnFG 1979 gelte. Der Gesetzgeber habe hinsichtlich der "Befristung" auf die Bestimmung des § 1 EnFG 1979 abgestellt. Dass die hier in Rede stehenden Bestimmungen des EnFG "bereits zeitlich ausgelaufen sind", leitet das Finanzamt auch daraus ab, dass § 8 EnFG auf den

Begriff des Elektrizitätsversorgungsunternehmens abstelle und § 1 EnFG hinsichtlich der Definition dieses Begriffes auf das Elektrizitätswirtschaftsgesetz 1975 verweise, das mit 18. August 1998 außer Kraft getreten sei.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Beschlusses aufgezeigt.

Es wird vollinhaltlich auf die Entscheidung des VwGH Ro 2012/15/0042 verwiesen und deren Begründung wörtlich dem gegenständlichen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu Grunde gelegt:

"Zunächst ist darauf zu verweisen, dass sich § 1 EnFG 1979 einer völlig anderen Technik der Festlegung seines zeitlichen Anwendungsbereiches bedient als § 8 EnFG 1979. Während in § 1 EnFG 1979 von Rücklagen zu Lasten der Gewinne "der in den Kalenderjahren 1980 bis 1989 endenden Wirtschaftsjahre" die Rede ist, stellt § 8 EnFG 1979 auf den Beginn einer betrieblichen Betätigung ab, nämlich auf Wasserkraftanlagen, "die nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen werden".

Dazu kommt, dass von einem Redaktionsversehen des Gesetzgebers bei der Festlegung des zeitlichen Anwendungsbereiches des § 8 EnFG keine Rede sein kann.

Von einem Redaktionsversehen spricht man, wenn die Formulierung des Gesetzes durch einen Fehler in der technischen Ausarbeitung nachweislich mit dem zugrunde liegenden Willen nicht übereinstimmt, also etwa die Gesetzesredaktoren einen Ausdruck lediglich versehentlich im Text belassen haben. Solche "Erklärungsirrtümer" des Gesetzgebers können gegebenenfalls im Wege der Auslegung entsprechend der wirklichen Absicht berichtigt werden (vgl. z.B. VwGH vom 7. September 1990, 89/14/0110, mwN).

Im gegenständlichen Fall liegt nicht einmal ein Indiz für einen (offensichtlichen) Erklärungsirrtum des Gesetzgebers im Bereich des § 8 EnFG 1979, BGBl. Nr. 657/1979 (auch in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985), vor. Der Gesetzgeber regelt den zeitlichen Anwendungsbereich in § 1 EnFG 1979 einerseits und in § 8 EnFG 1979 gezielt unterschiedlich. Während § 1 EnFG 1979 auf den Gewinn der in bestimmt genannten (zehn) Kalenderjahren endenden Wirtschaftsjahre von Elektrizitätsversorgungsunternehmen abstellt, knüpft § 8 EnFG 1979 an Wasserkraftanlagen an, die nach einem bestimmten Stichtag in Betrieb genommen werden, und normiert eine Rechtsfolge für zwanzig Veranlagungsjahre ab dieser Inbetriebnahme. Der eindeutige Wortlaut des § 8 EnFG 1979 bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass der zeitliche Bedingungsbereich der Norm auf die Errichtung einer Anlage oder deren Inbetriebnahme vor Ablauf des Jahres 1989 eingeschränkt wäre. Auch die Gesetzesmaterialien zur Stammfassung des EnFG 1979 oder den genannten Novellen enthalten keinen Hinweis auf eine solche Einschränkung.

Wie oben dargestellt, ist § 8 EnFG 1979 durch die Novelle 1985 neu gefasst worden. Dabei hat der Gesetzgeber die bereits in der Stammfassung des EnFG 1979 gewählte Technik der Festlegung des zeitlichen Anwendungsbereichs beibehalten, indem er

unverändert auf Wasserkraftanlagen abstellt, "die nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen wurden".

Erst mit Abschnitt IV des 3. Abgabenrechtsänderungsgesetzes 1987 normierte der Gesetzgeber die Einschränkung auf nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommene Wasserkraftanlagen, "mit deren tatsächlichen Bauausführungen vor dem 1. Jänner 1989 begonnen wird." Auf diese Einschränkung darf jedoch nicht Bedacht genommen werden, weil der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 16. Dezember 1993 Abschnitt IV des 3. Abgabenänderungsgesetzes 1987 als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen hat, dass das EnFG 1979, BGBl. Nr. 567/1979, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985 wieder in Wirksamkeit tritt.

Soweit das Finanzamt aus dem Umstand, dass § 8 EnFG auf den Begriff des Elektrizitätsversorgungsunternehmens abstellt und § 1 EnFG hinsichtlich der Definition von Elektrizitätsversorgungsunternehmen auf das mit 18. August 1998 außer Kraft getretene Elektrizitätswirtschaftsgesetz 1975 verweist, abzuleiten versucht, dass die Bestimmungen des EnFG "bereits zeitlich ausgelaufen sind", ist ihm zu entgegen, dass der Verweis - zumal er nicht auf die jeweils geltende Fassung des Elektrizitätswirtschaftsgesetzes 1975 abstellt - als statischer Verweis auf das im Jahr 1979 in Geltung gestandene Elektrizitätswirtschaftsgesetz 1975, BGBl. Nr. 260/1975, zu verstehen ist.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die Körperschaftsteuer der Streitjahre 2009 bis 2011 auf gemäß § 9 EnFG 1979 auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge herabzusetzen.

Berechnung der Körperschaftssteuer:

Körperschaftsteuer	2009	2010	2011
Festgesetzter Betrag			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	130.006,82	108.001,39	94.610,28
Gesamtbetrag der Einkünfte	130.006,82	108.001,39	94.610,28
Einkommen	130.006,82	108.001,39	94.610,28
Die Körperschaftssteuer vom Einkommen beträgt			
Gemäß § 22 KStG 1988 25,00%	0,00	0,00	0,00

Gemäß § 9 EnFG 1979 .....12,50%	130.006,82	108.001,39	94.610,28
Körperschaftsteuer	16.250,85	13.500,17	11.826,29
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-4.592,00		
Einbehaltene Steuerbeträge	-32,97	-12,33	-89,04
			-0,25
<b>Festgesetzte Körperschaftsteuer</b>	<b>11.625,88</b>	<b>13.487, 84</b>	<b>11.737,00</b>
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer	27.876,74	26.988,02	23.564,00
		-0,18	
Gutschrift	16.250,86	13.500,00	11.827,00

## Zulässigkeit einer Revision

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

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 14.09.2017, Ro 2015/15/0042 eine klare Entscheidung zur gegenständlichen Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung getroffen.

Das Bundesfinanzgericht legte die rechtliche Beurteilung des VwGH seinem Erkenntnis im gegenständlichen im Beschwerdefall zu Grunde gelegt. Für eine ordentliche Revision bleibt daher kein Raum und ist eine solche nicht zulässig.

Graz, am 23. Oktober 2017

