

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Dr. Schabernig WTH GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, Grünhüblgasse 23, 8750 Judenburg, über die Beschwerden vom 3. bzw. 4.10.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 2.10.2013 betreffend **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO** für die Jahre **2011 und 2012** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird *Folge gegeben*.

II. Die angefochtenen Bescheide werden *abgeändert*.

II.1. Der **Feststellungsbescheid 2011** ist im Spruch um folgende Feststellungen zu ergänzen (Ergänzungen jeweils kursiv dargestellt) :

II.1.1. Im Anschluss an die betragsmäßige Feststellung der (gesamten) Einkünfte 2011 ist unter der Zwischenüberschrift "In den Einkünften sind enthalten" einzufügen bzw. auszusprechen:

"Einkünfte begünstigt nach den §§ 8 und 9 EnFG 1979 (Halbsatzbegünstigung) iHv. € 28.426,61."

II.1.2. Bei der Feststellung des Einkunftsanteiles des **A** ist einzufügen bzw. auszusprechen:

*"In den Einkünften sind enthalten:
Einkünfte begünstigt nach den §§ 8 und 9 EnFG 1979 (Halbsatzbegünstigung) iHv. € 14.920,46."*

II.1.3. Bei der Feststellung des Einkunftsanteiles des **B** ist einzufügen bzw. auszusprechen:

"In den Einkünften sind enthalten:

*Einkünfte begünstigt nach den §§ 8 und 9 EnFG 1979 (Halbsatzbegünstigung) iHv.
€ 13.506,15."*

II.2 Der Feststellungsbescheid 2012 ist im Spruch um folgende Feststellungen zu ergänzen:

II.2.1. Im Anschluss an die betragsmäßige Feststellung der (gesamten) Einkünfte 2012 ist unter der Zwischenüberschrift "In den Einkünften sind enthalten" einzufügen bzw. auszusprechen:

*"Einkünfte begünstigt nach den §§ 8 und 9 EnFG 1979 (Halbsatzbegünstigung) iHv.
€ 72.377,86."*

II.2.2. Bei der Feststellung des Einkunftsanteiles des **A** ist einzufügen bzw. auszusprechen:

*"In den Einkünften sind enthalten:
Einkünfte begünstigt nach den §§ 8 und 9 EnFG 1979 (Halbsatzbegünstigung) iHv.
€ 37.960,75."*

II.2.3. Bei der Feststellung des Einkunftsanteiles des **B** ist einzufügen bzw. auszusprechen:

*"In den Einkünften sind enthalten:
Einkünfte begünstigt nach den §§ 8 und 9 EnFG 1979 (Halbsatzbegünstigung) iHv.
€ 34.417,11."*

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

Hinweis: *Dieses Erkenntnis wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).*

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine GesbR, machte in ihren Feststellungserklärungen für 2011 und 2012 für ihre aus dem Betrieb eines Kleinkraftwerkes resultierenden Einkünfte die Halbsatzbegünstigung gemäß §§ 8 und 9 EnFG 1979 geltend.

Mit den angefochtenen Bescheiden stellte das Finanzamt die Einkünfte der Bf. fest, ohne darin auszusprechen, dass die Einkünfte (bzw. die jeweiligen Anteile der Beteiligten) nach dem EnFG 1979 begünstigt wären.

Das Finanzamt stützte die Versagung der Halbsatzbegünstigung im Wesentlichen auf folgende Überlegungen (s. dazu die Ausführungen der Behörde im Vorlagebericht an das BFG vom 6.12.2013): Die Begünstigung nach § 8f. EnFG sei mit der Begünstigung gemäß § 1 EnFG in der Weise verknüpft, dass die in § 1 EnFG vorgesehene Befristung auch für die Begünstigung gemäß § 9 EnFG gelte. Aus der Systematik der Begünstigung ergebe sich, dass alle Begünstigungen nur für die Veranlagungszeiträume 1980 bis 1989 zumindest erstmalig in Anspruch genommen werden könnten. Die Halbsatzbegünstigung des § 9 EnFG stelle lediglich eine Alternative zu den Begünstigungen nach den §§ 1 bis 6 EnFG dar. Da insbesondere die Begünstigungen der §§ 1 und 4 EnFG nur für Wirtschaftsjahre, die in den Kalenderjahren 1980 bis 1989 endeten, in Anspruch genommen werden konnten, sei eine alternative erstmalige Inanspruchnahme der Halbsatzbegünstigung des § 9 EnFG ebenfalls auf diese Zeiträume beschränkt. Diese Ansicht werde ua. von *Pokorny* gestützt, der in einem Artikel aus dem Jahre 1987 die Auffassung vertreten habe, dass es sich bei der fehlenden Befristungsregelung um einen Redaktionsfehler handle. Eine letztmalige Inanspruchnahme der Halbsatzbegünstigung des § 9 EnFG wäre im Jahre 2008 möglich gewesen, sofern im Jahr 1989 mit dem Betrieb begonnen worden wäre.

In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) wird demgegenüber ausgeführt, dass in den §§ 8 und 9 EnFG 1979 als Bedingung für die Halbsatzbesteuerung lediglich der Betriebsbeginn *nach* dem 31.12.1979 genannt werde, *"nicht aber ein Ende der Begünstigung"*. Sehr wohl aber sei in den §§ 1 bis 6 EnFG eine Befristung enthalten. Der Gesetzgeber habe daher im § 1 eine Befristung vorgesehen, im § 8 EnFG jedoch keine Befristung beabsichtigt. Sohin sei der halbe Steuersatz für Kleinkraftwerke, die nach 1979 errichtet wurden, zu gewähren.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die Halbsatzbegünstigung der §§ 8f. EnFG 1979 für ein unstrittig nach dem 31.12.1979 in Betrieb genommenes Kleinkraftwerk zusteht oder nicht. Das Finanzamt vertritt in den angefochtenen Bescheiden den Standpunkt, dass der im § 1 EnFG geregelte zeitliche Anwendungsbereich auch für die Begünstigung gemäß den §§ 8f. EnFG gelte.

Da zu dieser Rechtsfrage beim VwGH zur Zahl Ro 2015/15/0042 ein Verfahren anhängig war, hat das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die hier vorliegende Beschwerde mit Beschluss vom 21.11.2016 gemäß § 271 BAO ausgesetzt. Der VwGH hat dieses Verfahren nunmehr mit Erkenntnis vom 14.9.2017 abgeschlossen, sodass das gegenständliche BFG-Verfahren nach § 271 Abs. 2 BAO fortzusetzen war.

§ 8 Abs. 1 EnFG 1979 normiert: "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."

Nach § 9 EnFG ermäßigt sich die Einkommensteuer ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, sollen im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden. Gegebenenfalls hat ein solcher Bescheid etwa auch darüber abzusprechen, ob Einkunftsanteile begünstigten Steuersätzen unterliegen (s. *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 188 Tz 9f., mwH).

Nunmehr hat der VwGH - wie erwähnt - das oa. Verfahren Ro 2015/15/0042 mit Erkenntnis vom 14.9.2017 erledigt und ausgesprochen, dass die Begünstigung gemäß den §§ 8 und 9 EnFG 1979 keiner zeitlichen Beschränkung unterliegt. Im Wesentlichen hat dies der VwGH wie folgt begründet:

„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.“

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen des VwGH war der Berufung (Beschwerde) der Bf. letztlich Folge zu geben: Eine zeitliche Beschränkung, wie sie das EnFG

insbesondere in den §§ 1 bis 4 regelt, besteht für die Halbsatzbegünstigung nach den §§ 8 und 9 EnFG - entgegen der vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden vertretenen Rechtsmeinung - nicht. Da das Vorliegen der übrigen, in § 8 EnFG geregelten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung vor dem BFG nicht in Streit stand, war dem Rechtsmittel stattzugeben und war bescheidmäßig festzustellen, dass die Einkünfte aus dem Betrieb des Kleinkraftwerkes in den Streitjahren nach den §§ 8 und 9 EnFG 1979 begünstigt sind.

Die Revision war im Beschwerdefall nicht zuzulassen, da sich das Bundesfinanzgericht auf das zitierte VwGH-Erkenntnis Ro 2015/15/0042 stützen konnte, welches die auch hier gegenständliche Rechtsfrage zum Gegenstand hatte. Daher liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor.

Graz, am 16. Oktober 2017