



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr._Bw., vertreten durch KPMG Treuhand - Salzburg GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Klessheimer Allee 47, gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 2. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Energieabgabenvergütung für 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (kurz: Bw.) betreibt mehrere Krankenanstalten. Für die Jahre 2005 bis 2007 stellte sie hinsichtlich der an sie gelieferten Energie Anträge auf Vergütung von Energieabgaben. Die Anträge wurden unter Verwendung der amtlichen Formulare gem [§ 1 Abs 1 EnAbgVergG](#) und unter Anführung der seitens der Energieversorgungsunternehmen in Rechnung gestellten Energieabgaben beim zuständigen Finanzamt eingebracht. Das Finanzamt stellte jeweils antragsgemäß Bescheide über die entsprechende Vergütung der Energieabgaben aus.

In der Folge fand im Betrieb der Bw. eine Außenprüfung hinsichtlich der Energieabgabenvergütung der Jahre 2005 – 2007 statt (Prüfungsauftrag vom August 2008). Im Rahmen dieser Prüfung wurde die Frage der Energieabgabenvergütung 2005-2007

rechtlich wie folgt beurteilt (Tz 1 der Niederschrift vom 23.10.2008 über die Betriebsprüfung und schließlich im Betriebsprüfungsbericht):

"Tz 1 Energieabgabenvergütung

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sind die Mittel des Fonds bei der Berechnung der Energieabgabenvergütung als nicht steuerbare Umsätze behandelt worden. Nach umsatzsteuerlicher Betrachtung liegt aber bei der Behandlung eines Patienten in einem Fondskrankenhaus ein Leistungsaustausch (Krankenbehandlung) zwischen dem Sozialversicherungsträger und dem Krankenhaus vor. Der Sozialversicherungsträger erfüllt somit seine Verpflichtung gegenüber dem versicherten Patienten. Es wurden daher bei der beiliegenden Berechnung die Mittel des Fonds als umsatzsteuerbare Einnahmen behandelt. Weiters wurden vom Steuerpflichtigen Änderungen und Korrekturen gegenüber der veranlagten Energieabgabenvergütung beantragt (Spalte ("Veränderung")), die von der Betriebsprüfung in die Berechnung einbezogen wurden."

Das Finanzamt erließ Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem EnAbgVergG und über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem EnAbgVergG für die Kalenderjahre 2005 und 2006, sowie für das Jahr 2007 einen Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) iVm einem Bescheid über die Abweisung des Antrags auf Energieabgabenvergütung.

Gegen diese Bescheide wurde fristgerecht Berufung an das zuständige Finanzamt erhoben, wobei sich der zentrale Berufungspunkt bereits auf die Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) bezog, ergänzt um die Argumentation, dass die von der Betriebsprüfung addierten Vorleistungen (Zahlungen des Fonds) nicht steuerbar seien. Begründet wurde die Berufung wie (auszugsweise) folgt:

„Keine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2005 und 2006:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) unter anderem wegen neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel möglich (Neuerungstatbestand). Dabei ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) maßgeblich, ob der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl zB VwGH 24.2.2004, 2000/08/0186; 23.2.2005, 2001/14/0007; UFS Feldkirch 26.3.2008, RV/0057-F/08). Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismittel" iSd [§ 303 Abs 4 BAO](#) bezieht sich damit auf den Wissensstand der Behörde aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen

Veranlagungsjahr (VwGH 29.9.2004, [2001/13/0135](#)), dh es ist der behördliche Wissensstand im jeweiligen Verfahren (im Zeitpunkt der seinerzeitigen Bescheiderlassung) maßgebend (VwGH 18.9.2003, [99/15/0120](#)).

Allein die Tatsache, dass die Behörde bei gehöriger Aufmerksamkeit hätte erkennen können, dass der von der Bw. eingereichte Antrag auf Energieabgabenvergütung auch nicht vergütungsberechtigte Umsätze bzw Energieabgaben berücksichtigte, verbietet die Wiederaufnahme noch nicht. Sie ist aber dann unzulässig, wenn die Sachlage für die Behörde zum Zeitpunkt der Abgabe des Energieabgabenvergütungsantrags ohne Setzung ergänzender Ermittlungsschritte offensichtlich bekannt und damit rechtlich beurteilbar war.

Bereits im Jahr 2005 wurden im Rahmen einer vom Steuerpflichtigen selbst angeregten Betriebsprüfung (für die Jahre 2002-2004) die von der Bw. betriebenen Einrichtungen (Krankenanstalten) hinsichtlich der Prüfungsgegenstände Umsatzsteuer, Beihilfen- und Ausgleichszahlungen und Energieabgabenvergütung überprüft. Es ist dabei festzuhalten, dass die in den Jahren 2002 - 2004 verwendeten Berechnungsschemata zur Ermittlung der Energieabgabenvergütung vom Betriebsprüfer auf ihre Korrektheit hin untersucht wurden. Der Prüfer bestätigte, dass die angewandte Vorgehensweise aus abgabenrechtlicher Sicht als für in Ordnung befunden wurde.

Da im Jahr 2004 und davor bereits ein identes Berechnungsschemata wie in den Folgejahren verwendet wurde, sprich, in welchem die Fonds -Beiträge als nicht steuerbar von den Erlösen ausgeschieden wurden, war der Finanzbehörde bereits 2005 (Jahr der damaligen Betriebsprüfung) das Vorgehen bei der Berechnung der EAV-Beträge bekannt bzw stand der Behörde im Zeitpunkt der Betriebsprüfung 2005 jegliches Material zur Einsicht zur Verfügung, um die Berechnung nachvollziehen zu können.

Der Prüfungsauftrag beinhaltete somit auch die Energieabgabenvergütung und die Betriebsprüfung hat das zur Berechnung angewandte Schema überprüft. Die iZm der Berechnung der Energieabgabenvergütung stehenden maßgeblichen Posten waren einzeln mit dem Betriebsprüfer durchgesprochen worden. Sämtliche damaligen Prüfberichte (datiert zwischen 17.6. und 1.7.2005) kamen zu folgendem Ergebnis:

"Aufgrund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führen. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung war daher gem [§ 149 Abs 2 BAO](#) entbehrlich."

Dieser Sachverhalt, dass dem Betriebsprüfer sämtliche Unterlagen zur Verfügung standen und dieser sie zudem überprüft hat, steht damit im Gegensatz zu jenen Urteilen, in denen der

VwGH feststellte, dass der "Umstand, dass ein Prüfer aus den ihm vorgelegten Unterlagen einen Umstand erkennen hätte können, einer Wiederaufnahme nicht entgegensteht" (vgl. 1.3.1 Tatsachen, 15/90 AÖF 200611992 Wiederaufnahme des Verfahrens). Dort lagen die jeweiligen Unterlagen zwar vor, wurden vom Betriebsprüfer aber nicht eingesehen (zB VwGH 23.2.2005, [2001/14/0007](#)).

Zudem sei an dieser Stelle auf den Grundsatz von Treu und Glauben hingewiesen, wie ihn [§ 114 BAO](#) impliziert: " Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten. " (Ritz, [2005], Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Wien, S 339).

Stoll (Stoll, [1994], Bundesabgabenordnung Kommentar, Wien) führt auf S 1306 nun explizit jenes Beispiel an, in dem ein Abgabepflichtiger, der im Zuge einer, ohne Feststellung von Verstößen oder Mängeln erfolgten Betriebsprüfung, auf die Richtigkeit seines Vorgehens (explizit dort: Kalkulation) vertrauen und dieses Vorgehen auch in Zukunft beibehalten darf: "Die Annahme des Verstoßes gegen Treu und Glauben setzt jedenfalls voraus, dass ein früheres unrichtiges Verhalten der Behörde vorliegt, auf dessen Richtigkeit der Abgabepflichtige vertraute und den objektiven Gegebenheiten nach vertrauen durfte, weil es verpflichtungsgleich zum Ausdruck gebracht wurde und er danach seine Disposition einrichtete, und dass der Abgabepflichtige durch das Abgehen der Behörde von ihrer konkreten Verwaltungsübung einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet, einen Schaden in seinem Vermögen hinnehmen muss." (Stoll, [1994], Bundesabgabenordnung Kommentar, Wien, S 1306)

Beim späteren Abgehen der Behörde von der -offenbar ihrer Meinung nach -ursprünglich unrichtigen Beurteilung tritt nun für die Bw. jener Vermögensschaden ein, der bei Stoll als eine der beiden Voraussetzung für eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben angeführt wird. Für die Bw. gab es natürlich keinen Grund, die ursprüngliche Beurteilung der Betriebsprüfung zu hinterfragen und so führte sie die Berechnung der Energieabgabenvergütung in gutem Glauben in den Folgejahren auch fort.

Ungeachtet der uE unzulässigen Wiederaufnahme des Verfahrens der betroffenen Jahre ist allein aus oben dargelegten Gründen bereits von einer Verletzung des Treu und Glauben Grundsatzes durch die Verwaltungsbehörde auszugehen. In einem solchen Fall geht auch Stoll (ebenda) davon aus, dass "unter diesen Voraussetzungen [..] Verletzungen gegen Treu und Glauben anzunehmen sein [können], die im Billigkeitsverfahren durch Nachsicht gem [§ 236](#)

BAO im Ausmaß des aus den vorangeführten Gründen erlittenen Vermögensschadens ihren Ausgleich zu finden hätten" (S 1308).

Des Weiteren ist auch darauf hinzuweisen, dass sowohl die Betriebsprüfung 2005 als auch die Betriebsprüfung 2008 von ein und demselben Prüfer durchgeführt wurden. Die beiden unterschiedlichen rechtlichen Beurteilungen ein und desselben Vorganges können also nicht aus einer anderen Sichtweise oder einem anderen Wissensstand des Prüfers resultieren, wie es bei verschiedenen Prüfern zumindest theoretisch möglich wäre. Es bleibt also die Frage offen, warum ein Betriebsprüfer den exakt gleichen Vorgang rechtlich neu und anders beurteilt, wenngleich sich die Gesetzeslage nicht verändert hat.

Jedoch selbst "neue (wenn auch richtige) rechtliche Beurteilungen, die an die Stelle der früheren (verfehlten) treten und die erst später zufolge des Gewinnens einer neuen, besseren eigenen Einsicht beziehungsweise einer neuen Rechtserkenntnis oder die etwa zufolge einer Änderung der Verwaltungspraxis, der Rechtsprechung beziehungsweise der Ergebnisse wissenschaftlicher Auseinandersetzungen möglich geworden sind, sind keine neuen Tatsachen" (Stoll, [1994], Bundesabgabenordnung Kommentar, Wien, S 2921) iSd [§ 303 Abs 1 lit b BAO](#), die als Gründe für eine Wiederaufnahme ausreichen würden.

Da zudem die Beträge der Nettoproduktionswerte (NPW), die für die Berechnung der Energieabgabenvergütung als Grundlage maßgeblich sind, im Verhältnis zum Umsatz für die folgenden Jahre eine konstante Entwicklung zeigen, hätte die Behörde konsequenterweise davon ausgehen müssen, dass die Berechnungsmethode des Jahres 2004 (und davor) von der Bw. auch in den Folgejahren beibehalten wurde und es andernfalls zu starken Schwankungen in diesen Nettoproduktionswerten gekommen wäre. Dies wäre vor allem auch im Rahmen einer behördlichen Plausibilitätsprüfung aufgefallen, bzw spricht vice versa eben genau dieses "Nichtauffallen" dafür, dass der Behörde die Tatsache der unveränderten Beibehaltung der Berechnungsmethode der Energieabgabenvergütung aus den vom Betriebsprüfer 2005 geprüften Jahren von Seiten der Bw. bekannt gewesen sein musste. Die NPW 2004-2006 im Vergleich:

	2004	2005	2006
Ursprüngliche NPW	3.114.623,00	4.162.533,74	5.365.996,12
Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG	176.540.608,00	183.136.983,76	204.796.950,65
Verhältnis NPW zu Umsatz	1,76%	2,27%	2,62%

Eine Wiederaufnahme kann also gemäß [§ 303 Abs 1 lit b BAO](#) erfolgen, wenn für die Abgabenbehörde Tatsachen oder Beweismittel (die vor Abschluss des Verfahrens bereits existent waren) neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im gegenständlichen Fall ist jedoch sehr wohl die Methode zur Berechnung der Energieabgabenvergütung aus den Vorjahren bereits bekannt gewesen.

In diesem Zusammenhang sei auf die Entscheidung des VwGH 95/15/0095 vom 23.11.1992 verwiesen: "Für die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme ist erforderlich, dass aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt NACHTRÄGLICH Tatumstände zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat. Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht."

Oder eine ähnliche Argumentation des VwGH [87/16/0003](#) vom 19.5.1988: "Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens kann nicht auf solche Tatsachen gestützt werden, die der Behörde bereits bekannt waren, aber im Ermittlungsverfahren als unwesentlich nicht berücksichtigt wurden. Es kann also kein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs 1 lit b BAD vorliegen, wenn im Erstverfahren schon bekannte Tatsachen neuerlich vorgebracht werden, oder wenn die Partei alles, was zur Sachdarstellung gehört, zwar richtig erklärt, die Behörde jedoch falsche rechtliche Schlüsse gezogen hat."

Von Interesse ist zuerst zitiertes Urteil auch dahingehend, da dort ein ähnlich gelagerter Umstand wie im gegenständlichen Fall von der Abgabenbehörde als Grund für die Wiederaufnahme geltend gemacht werden sollte, nämlich der Bericht der Betriebsprüfung. Da die abgabenrelevanten Inhalte naturgemäß dort andere sind, folgt nur die Wiedergabe der relevanten Stellen:

"Da nach dem insoweit unstrittigen Sachverhalt dem Finanzamt bereits seit dem Bericht des Betriebsprüfers vom 5.12.1984 [...] bekannt war, dass [...], kann nicht davon gesprochen werden, der Behörde sei erst durch die Betriebsprüfung Ende 1987 und sohin nachträglich bekannt geworden, dass die Beschwerdeführerin ab 1983 [...]. Die belangte Behörde hat daher durch die Annahme, es läge ein Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme vor, ihren Bescheid und damit einschließlich der Sachbescheide mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, was gem [§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG](#) zu seiner Aufhebung führen muss." (95/15/0095 vom 23.11.1992)

Ähnlich dazu auch Stoll: "Ebenso lassen sich nicht die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenwertung eines der Behörde bekannten (bekannt gegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung -gleichgültig durch welche Umstände veranlasst -bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen ". (Stoll, [1994], Bundesabgabenordnung Kommentar, Wien, S 2921).

Die Behörde verlangt daher die Wiederaufnahme des Verfahrens nur aus dem Grund, um ihre rechtliche Beurteilung des ihr ohnedies bereits vollständig bekannten Sachverhaltes revidieren zu können. Für einen solchen Zweck ist das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme des Verfahrens aber nicht vorgesehen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens im Rahmen der Betriebsprüfung ist daher rechtswidrig."

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Der Unabhängige Finanzsenat setzte die Entscheidung über die Berufung vorerst gemäß [§ 281 BAO](#) aus, weil zu den inhaltlichen Themen der Berufung Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängig waren. Da diese Verfahren nunmehr beendet sind, ist das gegenständliche Berufungsverfahren von Amts wegen fortzusetzen.

Die Berufung der Bw. wurde dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. In dieser Stellungnahme vom 4.4.2013 wies das Finanzamt darauf hin, dass aus den Anträgen auf Vergütung von Energieabgaben nicht ersichtlich sei, wie sich die Umsätze der Jahre 2005 und 2006 zusammensetzen. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide habe daher nicht beurteilt werden können, dass steuerbare Umsätze als nicht steuerbare Umsätze behandelt worden seien. Dies sei erst durch die Betriebsprüfung festgestellt worden. Ob die Betriebsprüfung im Jahr 2004 eine Berechnung für in Ordnung befunden habe oder nicht, sei nicht dafür maßgeblich, ob in den Jahren 2005 und 2006 neue Tatsachen vorliegen, wenn aus den eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich ist, wie die Berechnungsgrundlagen ermittelt wurden.

Die Berufung gehe davon aus, dass die Wiederaufnahme der Verfahren für 2005 und 2006 aufgrund einer Änderung der Verwaltungspraxis bzw. der Rechtsansicht durchgeführt worden sei. Die Wiederaufnahmen seien aber damit begründet worden, dass steuerbare Umsätze als nicht steuerbare Umsätze bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes falsch angesetzt worden seien.

Weiters wurde die Berufung dem Betriebsprüfer zur Stellungnahme zum Punkt „Wiederaufnahme des Verfahrens“ übermittelt und der Prüfer zu seinem Kenntnisstand

befragt. Dieser teilte mit E-Mail vom 22.5.2013 mit, dass nach der Prüfung des Jahres 2004 keinerlei weitere Informationen an das Finanzamt über die Berechnung des Nettoproduktionswertes ergangen seien. Lediglich der Bericht vom 17.6.2005 "*ohne Feststellungen*" sei an das Finanzamt übermittelt worden. Er habe die ENAV Anträge 2005 - 2006 vor der Veranlagung nicht gekannt, sei auch niemals in das Veranlagungsverfahren eingebunden gewesen bzw hätte seiner Erinnerung nach keinen diesbezüglichen Rücksprache-Kontakt mit dem Finanzamt gehabt. Die Bw. bzw. der zuständige Sachbearbeiter der Bw. habe zu ihm sicher keinerlei Kontakt aufgenommen im Zuge der Einreichung der Anträge ENAV 2005 -2006. Er habe auch außerhalb der Betriebsprüfungsverfahren keinerlei Kontakt zu dem Unternehmen der Bw. gehabt.

Die Bw. beantragte die Einsichtnahme in den Veranlagungsakt des Finanzamtes, die am 3.6.2013 vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt wurde. Die Berufungen gegen die Bescheide über die Festsetzung der Vergütungsbeträge für 2005 – 2007 sowie gegen den Aufhebungsbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) für 2007 wurden zurückgezogen. Streitgegenständlich ist somit ausschließlich die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 2005 und 2006.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten (Veranlagungsakten der Bw. sowie Akten der Großbetriebsprüfung) und dem Vorbringen der Parteien geht der folgende Sachverhalt hervor, der – sofern nicht anders dargestellt – unstrittig ist:

Mit Antrag vom 7.7.2006 (Formular ENAV 1), aber ohne weitere Beilagen beantragte die Bw. die Vergütung von Energieabgaben für das Kalenderjahr 2005. Diesem Antrag wurde vollinhaltlich entsprochen und am 11.7.2006 ein Bescheid über die Festsetzung des Vergütungsbetrages in der beantragten Höhe erlassen. Mit Schreiben vom 30.8.2006 übersandte die Bw. an das zuständige Finanzamt einen berichtigten Antrag für 2005 (ENAV 1) und fügte diesem Antrag eine Beilage hinzu, aus der die Umsätze der Bw. nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG in einer Summe hervorgehen (EUR 183.136,983,76), die an das Unternehmen erbrachten Umsätze, ebenfalls dargestellt in einer Summe (EUR 178.974.450,02) sowie als Differenz davon der Nettoproduktionswert (EUR 4.162.533,74). Weiters enthält die Beilage Angaben zur verbrauchten Energie und der darauf entfallenden Abgaben, aber keine detailliertere Darstellung der Berechnung des Nettoproduktionswertes. Aus der elektronisch

eingereichten Umsatzsteuererklärung der Bw. für 2005 lassen sich ebenfalls keine genaueren Angaben über die Berechnung der Umsätze und der Vorleistungen entnehmen.

Mit Antrag vom 14.9.2007 (Formular ENAV 1, ebenfalls ohne weitere Beilagen) wurde die Vergütung von Energieabgaben für 2006 beantragt und mit Bescheid vom 27.9.2007 in der beantragten Höhe festgesetzt. Wiederum lassen sich aus der elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung der Bw. für 2006 keine genaueren Angaben über die Berechnung der Umsätze und der Vorleistungen entnehmen.

Dem Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für 2007 wurden demgegenüber Beilagen hinzugefügt, aus denen die Ermittlung des Nettoproduktionswertes hervorgeht und in denen auch dezidiert darauf hingewiesen wird, dass die Einnahmen aus dem Fonds außer Ansatz gelassen wurden. Beigelegt wurde auch die G+V-Rechnung des Jahres 2007 (Saldenliste).

Im Jahr 2005 fand bei der Bw. eine Außenprüfung über die Umsatzsteuer und die Energieabgabenvergütung des Jahres 2004 statt. Der Betriebsprüfungsakt enthält eine detaillierte Aufstellung der Berechnung des Nettoproduktionswertes, aus der ersichtlich ist, dass die Bw. bei der Berechnung der steuerbaren Umsätze bestimmte Anteile aus den Patientenerlösen ausschied und dass sie Sozialversicherungsbeiträge als Vorleistungen abzog. Dem Betriebsprüfer war somit die Berechnung des Nettoproduktionswertes für 2004 bekannt. Diese wurde auch so akzeptiert, sodass die Prüfung des Jahres 2004 ohne Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen abgeschlossen wurde.

Die für das Jahr 2004 eingereichten Anträge auf Vergütung von Energieabgaben enthalten so wie die Anträge der Jahre 2005 und 2006 keine genaue Berechnung des Nettoproduktionswertes. Das die Veranlagung der Energieabgabenvergütung durchführende Finanzamt hatte somit keine Kenntnis von der Zusammensetzung der Umsätze und der Vorleistungen. Da die Außenprüfung über das Jahr 2004 ohne Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen abgeschlossen wurde, erstellte der Prüfer über die Berechnung des Nettoproduktionswertes auch keinen Bericht an das Finanzamt.

Bei der im Jahr 2008 abgehaltenen Außenprüfung über die Energieabgabenvergütung der Jahre 2005 – 2007 stellte der Prüfer in Tz. 1 seines Berichtes fest, dass die Mittel des Fonds bei der Berechnung der Energieabgabenvergütung als nicht steuerbare Umsätze behandelt worden sind. Das ist **die vom Prüfer getroffene Sachverhaltsdarstellung**, auf die sich laut den angefochtenen Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt. Weiters folgt in der Tz. 1 die rechtliche Beurteilung, dass *„bei der Behandlung eines Patienten in einem Fondskrankenhaus ein Leistungsaustausch zwischen dem Sozialversicherungsträger und dem Krankenhaus vorliegt. Der Sozialversicherungsträger erfüllt somit seine Verpflichtung*

gegenüber dem versicherten Patienten. Es wurden daher die Mittel des Fonds als umsatzsteuerbare Einnahmen behandelt."

Der Prüfer gehört der Großbetriebsprüfung an und somit nicht dem die Veranlagung durchführenden Finanzamtsteam. Er war in das Veranlagungsverfahren nicht eingebunden und teilte auch nach der Prüfung über das Jahr 2004 seinen Kenntnisstand über die Berechnung der Energieabgabenvergütung nicht dem Finanzamt mit. Diese vorhergehende Außenprüfung wurde ohne Feststellungen abgeschlossen, ein Bericht an das Finanzamt über diese Prüfung enthält nur die Floskel: „*Ohne Feststellungen*".

2) Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zB Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise die mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens.

Keine Wiederaufnahmsgründe (Tatsachen) sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von bereits bekannten Sachverhaltselementen, Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (siehe dazu Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 9).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 8.3.1994, [90/14/0192](#)). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung des offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur aus der Sicht **des jeweiligen Verfahrens** zu beurteilen (Ritz, aaO, § 303 Tz 14 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Der Verwaltungsgerichtshof entscheidet in ständiger Rechtsprechung, dass sich das „Neuhervorkommen von Tatsachen“ auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) **des jeweiligen Veranlagungsjahres** bezieht (etwa VwGH 11.12.1996, [94/13/0070](#); 21.7.1998, [93/14/0187](#); 18.9.2003, [99/15/0120](#)). Die Frage des Hervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente ist allein in Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen der entsprechenden Jahre und des entsprechenden Verfahrens zu prüfen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es nicht maßgebend, ob derartige Sachverhaltselemente im Rahmen anderer Verfahren (etwa im Verfahren zur Einheitsbewertung bei Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens) oder im Rahmen von Prüfungshandlungen früherer Jahre der Finanzbehörde bekannt geworden sind (VwGH 31.10.2000, [95/15/0114](#)).

Bezogen auf den gegenständlichen Fall ergibt sich daraus Folgendes:

Unstrittig ist, dass sich weder aus den Anträgen auf Vergütung von Energieabgaben für die Jahre 2005 und 2006 noch aus deren Beilagen die von der Bw. vorgenommene Berechnung des Nettoproduktionswertes ableiten lässt. Die an die Bw. erbrachten Lieferungen und Leistungen sowie die Vorleistungen sind in jeweils einer Summe dargestellt und lassen keinen Schluss auf ihre Zusammensetzung zu. Auch den Umsatzsteuererklärungen der betreffenden Jahre ist eine solche Zusammensetzung unbestritten nicht zu entnehmen.

Fest steht weiters, dass über die Energieabgabenvergütung des Jahres 2004 eine Außenprüfung stattgefunden hat, in deren Zuge der Prüfer das Berechnungsschema untersucht hat, sodass die Art der **Berechnung des Nettoproduktionswertes für das Jahr 2004** dem Prüfer bekannt war. Daraus zieht die Bw. den Schluss, dass die Art der Berechnung der ENAV-Beträge dem Finanzamt bereits 2005 bekannt war, weil in allen Jahren ein identes Berechnungsschema verwendet wurde.

Dabei verkennt die Bw. jedoch, dass sich der Wissensstand des Prüfers nur auf 2004 bezog und er dieses Wissen nicht den für die Veranlagung zuständigen Organen mitteilte, weil eben diese Prüfung ohne Feststellungen abgeschlossen wurde. Der Prüfer war nicht in die Veranlagung der ENAV für 2005 und 2006 eingebunden, zumal er ein Organ einer anderen Behörde, nämlich der Großbetriebsprüfung, ist. Er kannte die Anträge auf Energieabgabenvergütung vorerst nicht und konnte somit kein Wissen über ein identes Berechnungsschema für die folgenden Jahre haben. Entscheidend ist aber das Wissen der für

die Veranlagung zuständigen Organe im jeweiligen Verfahren und für das jeweilige Veranlagungsjahr. Diese Kenntnis wird im Wesentlichen aus den jeweiligen Veranlagungsakten, den Erklärungen und Beilagen, Schriftsätzen etc. der Steuerpflichtigen gewonnen. Es wäre also Sache der Bw. gewesen, bereits im Zuge der Einreichung der Erklärungen Berechnungsblätter beizulegen, aus denen die Zusammensetzung des Nettoproduktionswertes hervorgeht, so wie dies im Übrigen für 2007 gehandhabt wurde. Für dieses Jahr wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens aus den vom Prüfer festgestellten Gründen nicht haltbar gewesen.

Ein weiteres Argument der Bw. ist, dass die Nettoproduktionswerte der einzelnen Jahre im Verhältnis zum Umsatz eine konstante Entwicklung zeigen. Die Behörde hätte daraus schließen müssen, dass die Berechnungsmethode des Jahres 2004 auch in den Folgejahren beibehalten wurde, andernfalls es zu starken Schwankungen der Nettoproduktionswerte gekommen wäre. Im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung hätte dies der Behörde auffallen müssen.

Dabei verkennt die Bw. wiederum, dass einerseits eben das Veranlagungsteam des Finanzamtes keine Informationen darüber hatte, wie der Nettoproduktionswert des Jahres 2004 bzw. der Vorjahre berechnet wurde. Andererseits muss die ausreichende Kenntnis des Sachverhalts den Akten eindeutig zu entnehmen sein. Eine Plausibilitätsprüfung einer beantragten Vergütung dahingehend, ob ein bestimmtes Sachverhaltselement in die Berechnung aufgenommen worden sein könnte oder nicht, ist von der Behörde weder durchzuführen noch würde sie zwingend zu einem eindeutigen Ergebnis führen. Daraus könnte sich bestenfalls eine Vermutung ableiten lassen, aber kein gesicherter Wissensstand. Die Offenlegung eines Sachverhaltes ist wie bereits ausgeführt Sache des Abgabepflichtigen.

Den Berufungseinwendungen betreffend die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist folgendes entgegenzuhalten:

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (etwa VwGH 24.5.2007, [2005/15/0052](#)). Dies kann etwa der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 23.9.2010, [2010/15/0135](#)).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 29.7.2010, [2007/15/0248](#)).

Die Bw. kann sich nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates bei der vorliegenden Sachlage nicht erfolgreich auf Treu und Glauben berufen. Die Bw. wurde zu der von ihr vorgenommenen Berechnung des Nettoproduktionswertes weder von der Abgabenbehörde aufgefordert noch gibt es dazu eine Auskunft des Finanzamtes im Einzelfall. Dass der Prüfer die Berechnungsmethode für das Jahr 2004 (konkludent) anerkannte, steht einer späteren geänderten rechtlichen Beurteilung nicht entgegen.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 15. Juli 2013