

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Pickerle + Tengg Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, Bahnhofstraße 8, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 3. Dezember 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 10. August 2012, mit dem ein Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für das Kalenderjahr 2011 abgewiesen worden ist, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird festgesetzt mit Euro 6.3345,36.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit dem angefochtenen Bescheid verwehrte das **Finanzamt** der BF nach Durchführung einer Erhebung gemäß § 143 BAO die begehrte Vergütung von Energieabgaben (€ 6.345,36). Begründet wurde dies im Erhebungsbericht vom 22.07.2013, ABNr. 1, damit, dass der Schwerpunkt des Betriebes der BF im Streitjahr nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter gelegen sei.

Der Vergütungsantrag für das Jahr 2011 umfasse ausschließlich den Energieeinsatz im Zusammenhang mit dem Betrieb der "Halle" in X. Diese Halle werde in den Wintermonaten vom 15.10 bis 15.03 des Folgejahres (Winterbetrieb) als "Eishalle" geführt. In den Sommermonaten stehe die Halle für den Stocksport und die Durchführung verschiedener Events zur Verfügung. Hauptenergieverbraucher laut beigebrachter Energieverbrauchstabelle

seien die "Kühlmaschinen" für die "Kältesteuerung" im Ausmaß von 63% der Kosten. In der Bemessungsgrundlage des Vergütungsantrages seien jedoch auch Verbrauchssparten wie "Shop", "Lüftungsanlagen", "Hallenlicht", "Warmwasser" und "Heizungsverteiler" enthalten.

Die von der BF vertretene Auffassung, dass der Stromverbrauch zum Zwecke der Produktion des Eises für die Eishalle für den Anspruch auf Vergütung von Energieabgaben ausreichend sei, laufe der Richtlinie zum Energieabgabenvergütungsgesetz zuwider. Deren RZ 242 laute nämlich: "Energieabgaben, die auf Energieträger entfallen, die für die Lieferung von Kälte eingesetzt werden, sind nicht vergütungsfähig, da es sich bei der Lieferung von Kälte ebenfalls um die Lieferung von Wärme – wenn auch in einer besonderen Erscheinungsform - handelt, bei deren Weiterlieferung eine Vergütung der darin enthaltenen Energieträger nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz ausgeschlossen ist."

In der **Beschwerde** wird vorgebracht, dass der Geschäftszweig der BF in der Errichtung von Sport- und Hallenbauten aller Art liege. Dementsprechend sei in den Jahren 2009 – 2011 im Auftrag der Gemeinde X eine Eissporthalle errichtet worden. Nachfolgend seien der BF ab dem Jahr 2012 weitere Aufträge zur Errichtung von Anlagen erteilt worden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde wiederum unter Hinweis auf die Ausführungen im Bericht über die abgeführte Nachschau, wonach es sich beim Betrieb der BF um einen Dienstleistungsbetrieb handle, ab.

Im **Vorlagebericht** entgegnete die BF den Ausführungen im Erhebungsbericht.

Die BF führte aus, dass die laut dem mit der Gemeinde X geschlossenem Energie- und Wartungsvertrag erfolgte energieeffiziente Betreuung von haustechnischen Anlagen lediglich ein Nebenprodukt des Betriebsschwerpunktes, nämlich der Errichtung von Hallen, darstelle.

Darüber hinaus werde gemäß dem angesprochenen Vertrag nicht Kälte geliefert sondern Eis produziert, welches zur Nutzung für die Eisläufer in richtiger Qualität zur Verfügung zu stellen sei. Nach RZ 226 der Richtlinie zum Energieabgabenvergütungsgesetz seien "körperliche Wirtschaftsgüter" grundsätzlich alle körperlichen Sachen unabhängig vom Aggregatzustand, z. B. Erdgas, Flüssiggas, Wasserdampf usw., somit auch die Herstellung von Eis für den Sportbetrieb.

Im Rahmen eines gemäß § 269 Abs. 3 abgeführten **Erörterungsgespräches** präziserte der Geschäftsführer und 50% - Gesellschafter der BF sowie deren steuerlicher Vertreter den Sachverhalt (Feststellungen siehe im Folgenden).

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt den bisherigen Standpunkt aufrecht. Ergänzend wurde ins Treffen geführt, dass – nach dem Vertragsinhalt - die Tätigkeit der BF im Streitjahr ausschließlich die Durchführung von Energielieferungen, die Wartung der Haustechnikanlage, deren mögliche Verbesserung und Finanzierung umfasst habe. Zudem hätte die Gemeinde –

wäre der Wartungsvertrag nicht geschlossen worden – den Strom selbst beziehen müssen, weswegen die Vergütung von Energieabgaben auch aus diesem Grunde ausgeschlossen sei. Die BF sei im Zusammenhang mit der Stromlieferung nur zwischengeschaltet und hätte die Gemeinde als Dienstleister selbst auch keinen Anspruch auf Energieabgabenvergütung gehabt.

Dem hielten der Geschäftsführer der BF und ihr steuerlicher Vertreter entgegen, dass die BF sehr wohl ein körperliches Wirtschaftsgut, nämlich Eis, liefere. Das Eis sei ein Produkt, das ein anderer (die Gemeinde) nutzte und dessen Erzeugung im Vorfeld die Erbringung verschiedener Leistungen bedürfe. Dem Energieoptimierungs- und Wartungsvertrag liege wirtschaftlich betrachtet jedenfalls die kostengünstige Lieferung von Eis zugrunde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Die BF wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27.08.2008 errichtet. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 05.09.2008.

Gegenstand des Betriebes der BF ist laut Firmenbuch und eingereichten Jahresabschlüssen die Errichtung von Hallenbauten.

Die tatsächlich von der BF im Streitjahr 2011 entfaltete Tätigkeit stellt sich wie folgt dar:

Nach Errichtung der Mehrzwecksporthalle ("Halle") in X (Errichtungszeit Herbst 2008 – Eröffnung 26.12.2008) erfüllte die BF (als Auftragnehmer) die ihr laut dem am 14.04.2009 mit der Stadtgemeinde X (als Auftraggeber) abgeschlossenen Energieoptimierungs- und Wartungsvertrag. Der BF oblag demnach die energieeffiziente Betreuung der in ihrem Eigentum stehenden haustechnischen Anlagen der Halle.

Die vertraglichen Grundlagen lauteten wie folgt:

"1. Vertragsgegenstand und Ziel

Der Gegenstand dieses Vertrages ist die Energieverbrauchsoptimierung samt Wartung und laufende Verbesserung der haustechnischen Anlagen bei der Mehrzweckhalle in X. Das Ziel besteht darin, den geringstmöglichen Energieverbrauch für Kälte, Wärme und Licht zu generieren. Dafür wird vom Auftragnehmer in technisch höherwertige Anlagen investiert, um für den Auftraggeber in Summe günstigere Betriebskosten zu erzielen.

Das Ziel dieser Vereinbarung umfasst dabei die

- wirtschaftliche Energieeinsparung bei Kälte-Wärme-und Lichterzeuger

- Weiterentwicklung und laufende Energieoptimierung der technischen Anlage
- Lebenszyklus Verlängerung der Haustechnikanlage

Dem Vertragsumfang entsprechen ausschließlich die Energielieferung, die Wartung der Haustechnikanlage und deren möglichen Verbesserung sowie deren Finanzierung. Die Betriebsführung, die laufende Instandhaltung als Aufbauunterhaltungsmaßnahmen bzw. eventuelle Schadensbehebung (z.B. durch Vandalismus oder falsche Bedienung der Anlage) werden vom Auftraggeber übernommen.

Der Auftragnehmer behält sich vor, die Anlage auf eigene Kosten zu ergänzen und/oder umzubauen, ohne den funktionstüchtigen Betrieb zu beeinträchtigen. Die dadurch erzielten Energieeinsparungen werden dem Auftragnehmer gutgeschrieben.

Der Auftragnehmer beabsichtigt weiters, innovative Einsparungsmaßnahmen aber auch alternative Energieerzeugungsanlagen am Gebäude der Mehrzweckhalle zu testen. Diese Maßnahmen werden im Anlassfall zuvor bei den Monitoringsitzungen präsentiert. Dafür erhält der Auftragnehmer das Recht, bauliche Maßnahmen innerhalb kleiner Bauvorschriften auf seine Kosten durchführen zu lassen."

...

3. Vertragsablauf

Der Vertragsablauf wird in 3 Phasen geteilt.

In den einzelnen Phasen werden die Kosten für Energie, Wartung und Investitionen samt deren Finanzierung und der laufende Aufwand über ein jährliches Monitoring festgestellt und die Abschlagszahlungen am Ende des Abrechnungsjahres neu eingestellt.

3.1 Phase A

Die Phase A beginnt am 0 1.1.2009 und endet mit 14.9.2009.

Der Auftragnehmer investiert in eine verbrauchsoptimierte und höherwertige Haustechnikanlage als zuvor beauftragt. Wenn dieser Phase werden alle technischen Anlagen energieoptimierende eingestellt und laufend der Energiebedarf festgestellt.

Dazu wird der Wartungsaufwand aller Geräte und Anlagen detailliert aufgenommen (Wartungsbuch). Bei monatlichen Monitoringsitzungen wird der Auftraggeber während der ersten Phase über den laufenden Einsatz und die Messungen des Gebäudemonitorings informiert.

Die technische Betreuung in der Anlaufphase wird laufend über das Gebäudemonitoring durchgeführt. Auch wird die Einschulung des Betriebspersonals (vom Auftraggeber beigestellt) vom Auftragnehmer übernommen. Ein elektronisch gesteuertes Energiemanagementsystem zur Einsparungsoptimierung wird mit Beginn dieser Vereinbarung durchgeführt.

Am Ende dieser Phase wird eine vollständige Dokumentation über den Energieverbrauch, die Wartungskosten und die laufenden Aufwendungen samt Investitionsplan übergeben. Daraus wird eine erste 'Base Line' des Energieverbrauchs und des weiteren Aufwandes berechnet und den folgenden Abschlagszahlungen zugrunde gelegt.

3.2 Phase B

Die Phase B beginnt am 15.9.2009 und endet mit 14. 9. 9. 2011.

Während dieser Phase wird eine Feinanalyse alle Energieverbraucher zusammengestellt, alle Anlagenteile neuerlich energieoptimierende unterlaufene Energiebedarf mittels des Gebäude Monitoring festgestellt. Diese Phase sollen zukünftige 'Base Line' des Energiebedarfes ermitteln.

Weiters wird der Wartungsaufwand aller Geräte und Anlagen definiert und auf Basis der Lebenszyklen der einzelnen Geräte auf Vertragsdauer vereinbart.

Zu den Monitoringsitzungen (im Abstand von ca. 2 Monaten) werden alle Verbrauchsdaten zusammengeschrieben und eventuell mögliche Verbesserungsmaßnahme vorgestellt. Auf Basis einer Wirtschaftlichkeitsberechnung werden technische und bauliche Verbesserungsmaßnahme festgelegt. Einspruch beim Energieverbrauch durch bauliche Maßnahmen werden in der Wirtschaftlichkeitsberechnung dargestellt. Die zusätzlichen Investitionen werden mit der vereinbarten Zinsbelastung bis zum Ende des Auftrages in die laufenden Abschlagszahlungen eingerechnet. Bei einer Verminderung der monatlichen Abschlagszahlungen oder bei Änderung der Nutzung der Mehrzweckhalle und einer Verminderung des erhöhten Energiebedarfs werden die baulichen Maßnahmen durch den Auftraggeber freigegeben. Die Umsetzung und Investition der baulichen-oder technischen Anlagen führt ausschließlich der Auftragnehmer.

Die technische Betreuung wird im Anlassfall, mindestens jedoch monatlich durchgeführt.

Das elektronisch gesteuerte Energiemanagementsystem wird als laufendes Controlling geführt und optimiert.

Als Grundlage für die weiteren Abschlagszahlungen wird die während der Phase A ermittelte Base Line der Energiekosten, der errechneten Wartungskosten und die vom Auftragnehmer getätigten Investitionskosten (laut Beilage) herangezogen. Diese Abschlagszahlungen werden bei einer Indexerhöhung der Energiepreise von mehr als 2 % angepasst (siehe auch.4).

3.3 Phase C

Phase C beginnt am 15.09.2011 und endet mit 30.09.2023

Während dieser Phase werden auf Basis der Feinanalyse aus der Phase B die festgelegten Optimierungsverfahren umgesetzt.

Der Energiebedarf wird durch die Gebäudemonitorings weiter laufen festgestellt. Die Aufgabe in diese Phase ist die weitere Senkung der in Phase B ermittelten 'Base Line' des Energiebedarfes.

Die Wartung aller Geräte und Anlagen wird auf Vertragsdauer vom Auftragnehmer durchgeführt.

In den laufenden Monitoringsitzungen (mindestens vor und nach jeder 'Eiszeit') werden alle Verbrauchsdaten dokumentiert und eventuell mögliche Verbesserungsmaßnahmen vereinbart. Änderung der Nutzung der Mehrzweckhalle wird bei diesen Monitoringsitzungen festgestellt und eine neuerliche Berechnung der Abschlagszahlungen durchgeführt. Dabei notwendige Anpassung der Haustechnikanlage (z.B. Gastherme für Warmwasserbereitung) wird wirtschaftlich berechnet und bei der dazu durchgeführten Sitzung freigegeben.

Die technische Betreuung wird im Anlassfall, mindestens jedoch monatlich durchgeführt.

Das elektronisch gesteuerte Energiemanagementsystem samt Gebäudemonitoring wird als laufendes Controlling geführt und bei jeder Monitoringsitzung präsentiert.

Als Grundlage für die weiteren Abschlagszahlungen wird die während der Phase B ermittelte 'Base Line' der Energiekosten, die festgestellten Wartungskosten und die vom Auftragnehmer getätigten Investitionskosten herangezogen. Diese Abschlagszahlungen werden bei einer Indexerhöhung der Energiepreise von mehr als 2% angepasst (siehe auch Punkt 4).

Während dieser Phase wird jährlich eine Feinanalyse aller Energieverbraucher zusammengestellt, alle Anlagenteile daraufhin energieoptimierend eingestellt. Diese Phase soll die 'Base Line' des Energiebedarfes jährlich prüfen (z.B. Klimaschwankungen, Nutzungsänderungen undgl.) und die Abschlagszahlungen bei Änderungen von über 3% der Jahreskosten neu ausrichten. Auch wird ein Maßnahmenplan erstellt, wo allfällige Schulungen des Betriebspersonals, Verbesserungen der haustechnischen Anlage als auch neuerliche Investitionen festgeschrieben werden. Vom Auftragnehmer ist daher eine Energiebuchhaltung und ein Wartungsbuch zu führen.

Das Abrechnungsjahr beginnt 2 Wochen vor dem Eisbetrieb, also am 01. Oktober und endet am 30. September.

Nach Ablauf des Vertrages geht die Anlage ohne Restwert in das alleinige Eigentum des Auftraggebers über.

4. Vertragsdauer

Der Vertrag wird grundsätzlich über die Laufzeit von 15 Jahren geschlossen. Der Vertrag beginnt am 01.01.2009 und endet am 30.09.2023.

Der Vertragsablauf wird in drei Stufen geteilt.

Phase A beginnt am 01.01.2009 und endet mit 14.09.2009

Phase B beginnt am 15.09.2009 und endet mit 14.09.2011

Phase C beginnt am 15.09.2021 und endet mit 30.09.2023

In der Phase B und C werden die Kosten für Energie, Wartung, Controlling und Investitionen samt laufenden Aufwendungen über ein parallel laufendes Monitoring festgestellt und die Abschlusszahlungen am Ende jedes Abrechnungsjahres neu eingestellt.

Wie bereits unter Punkt 3.2 und 3.3 angeführt, wird eine Indexanpassung des Energiepreises (zurzeit ausschließlich Strompreis) bei einer Erhöhung von mehr als 2% vereinbart.

5. Zahlungsvereinbarung

Die Abschlusszahlung beträgt für die Phase A € 64.800,--. Diese wird bis 5. jedes Monats in Teilzahlungen (€ 7.200 zuzüglich 20% Umsatzsteuer) aus das Konto des Auftragnehmers überwiesen. Die erste Rate wird daher am 05.01.2009 zur Anweisung fällig. Der Auftragnehmer rechnet mit bis zu 4 Tagen Banklauf.

Bei Zahlungsverzug werden Verzugszinsen in der Höhe von 7 % vereinbart.

Für die Phase B und die Phase C wird die weitere Vertragssumme über das laufende Monitoring der vorhergehenden Phase errechnet. Als Basis werden die festgestellte Energiemenge (Base Line), die dokumentierten Wartungsaufwendungen und die Investitionen samt laufenden Aufwendungen für das Gebäudemonitoring für die Bewertung herangezogen. Zu den getätigten Investitionen wird eine jährliche Verzinsung in der Höhe von 1,5% über dem 3 Monats-Euribor zugerechnet.

...

7. Sicherstellungen

Der Auftragnehmer garantiert der Stadtgemeinde die Optimierung der Energieverbraucher samt den funktionstüchtigen Betrieb der Anlage mit einem Energieverbrauch von weniger als 620.000 Kilowattstunden pro Jahr auf Basis des nachstehend angeführten Nutzungsumfanges. Als Sicherstellung dafür wird die vom Auftragnehmer getätigte Mehrinvestition in die technischen Anlagen und der Energieoptimierung (Gebäudemonitoring, Energieoptimierungsmanagement) herangezogen.

Weiters verpflichtet sich der Auftragnehmer den technischen Betrieb der haustechnischen Anlage energieoptimiert und nutzungsgerecht zu führen.

Dafür verpflichtet sich der Auftraggeber die Energieleistung ausschließlich vom Auftragnehmer über den Vertragszeitraum anzunehmen.

...

8. Nutzungsumfang

Folgender Nutzungsumfang wird grundsätzlich vereinbart:

Eisbetrieb vom 15. Oktober bis 15. März

Mehrzwecknutzung zwischen 15. März bis 01. Oktober

... "

Die Kosten für die von der BF angeschafften, in ihrem Eigentum stehenden angesprochenen haustechnischen Anlagen zur Optimierung des Energieverbrauches laut Beilage zum Punkt 3.2 letzter Absatz des Energieoptimierungs- und Wartungsvertrag ("Investitionskosten zum Energiecontracting") belaufen sich auf € 332.417,00 (netto). Im Einzelnen handelt es sich um:

1 Kältemaschine mit Wärmerückgewinnung Niedertemperatur	54.443,00
1 Kältemaschine mit Wärmerückgewinnung Hochtemperatur	45.282,00
Verrohrung Wärmerückgewinnung inkl. Pumpentechnik und Armaturen	23.401,00
5000 Liter Pufferspeicher für Wärmerückgewinnung inkl. wetterfester Isolierung	16.450,00
Gebäudeleittechnik für HKLS mit Visualisierungssoftware und Trendaufzeichnung sowie Programmierung	35.320,00
Verkabelung BID – System sowie Verkabelung für GLT (Referenzfühler in der Halle etc.)	27.835,00
	28.323,00
Energieoptimierungsmanagement	38.942,00

Dachhaut mit verbessertem UV – Wert	15.301,00
6 Deckenlüfter zur verbesserten Luftumschichtung und energieeffizienter Hallenentfeuchtung inkl. Verkabelung	44.120,00
Änderung bei Warmwasseraufbereitung und verbesserte Regelungstechnik in Abstimmung mit den Kältemaschinen	
Summe netto	332.417,00

Seit Unterzeichnung des Energieoptimierungs- und Wartungsvertrages durch die Vertragsparteien werden die haustechnischen Anlagen der Halle von der BF laufend überwacht und gesteuert. Die Eissporthalle wurde mit mehr als 60 Messpunkten versehen, welche Werte laufend über die integrierte Gebäudeleittechnik aufzeichnen. Dadurch kann der Energieverbrauch jedes Verbrauchers getrennt festgestellt werden und jeder einzelne Verbraucher energieeffizient eingestellt werden. In den Quartalsitzungen werden mit dem Betreiber die einzelnen Verbrauchsdaten analysiert und ständig Verbesserungsvorschläge für den Hallenbetrieb erarbeitet (undatierte, von der BF verfasste Tätigkeitbeschreibung sowie farbige Darstellung des Monitorings Halle, beides vom Prüfer zum Arbeitsbogen genommen).

Zudem obliegt der BF das erste Aufeisen. Dieses beginnt regelmäßig im September eines jeden Jahres. Damit einher geht auch das Anbringen von Markierungen im Eis. Die Kosten des ersten Aufeisens und damit auch des Wassers trägt die BF. Das Wasser für das erste Aufeisen wird einem Hydranten entnommen. Es besteht ein eigenes Zählwerk für das entnommene Wasser. Dieses von der BF bezogene Wasser für das Aufeisen wird der Gemeinde weiterverrechnet. Mit dem ersten Aufeisen wird von der BF ein Subunternehmen beauftragt, beispielsweise Whitice in der Bundesrepublik Deutschland. Die Kosten des Wassers für die laufende Wartung des Eises (eine Eispflegemaschine nimmt das abgefahrene Eis ab und es wird neues Wasser aufgetragen) wird von der Gemeinde getragen. Die Eispflegemaschine wird von Bediensteten der Gemeinde bedient (Aussagen des Gesellschafters - Geschäftsführers im Rahmen des Erörterungstermins).

Die Erlöse für das Energiecontracting sind in der V+G-Rechnung mit € 114,194,93 (Erlöse gesamt € 148.404,42) ausgewiesen. Der ausgewiesene Aufwand für Hallen – Strom beläuft sich auf € 52.201,86.

Die Stromrechnungen werden von der R – Kärntner Elektrizitäts – Aktiengesellschaft an die BF mit dem Vermerk: "Für Ihre Anlage 83378669, Stadionstraße 6, 9545 X, Für Marktgemeinde X, Eishalle, Mehrzweckhalle") verrechnet. Die Stromabnahme ist Teil der Gesamtvereinbarung über die Dienstleistung "Energieoptimierung und Wartung der technischen Anlagen" laut der oben dargestellten Vereinbarung.

Der Verbrauch an elektrischer Energie (laut Energieverbrauchstabelle der Bf. und von der BF beigebrachter Zusammenstellung) bzw. die darauf entfallenden Energieabgaben stellen sich wie folgt dar:

R	KwH	Energieabgaben
01/2011	70.309,0	1.054,64
02/2011	62.159,0	932,39
03/2011	56.558,5	848,38
04/2011	1.391,8	20,88
05/2011	3.292,7	49,39
06/2011	2.485,9	37,29
07/2011	2.184,7	32,77
08/2011	2.527,2	37,91
09/2011	26.440,3	396,60
10/2011	87.041,4	1.305,62
11/2011	77.060,8	1.155,91
12/2011	76.862,7	1.122,99
Summe		6.994,72

Hauptenergieverbraucher sind die "Kühlmaschinen" mit der "Kältesteuerung" im Ausmaß von rund 63% der verrechneten Kosten (Ausführungen des Prüfers im Bericht, Energieverbrauchstabelle laut Beilage).

Hallen erbaute die BF während des Streitjahres nicht. Erst im Folgejahr 2012 errichtete die BF weitere Hallen (Eissporthalle in Astana, Kasachstan - Vertragsurkunde unterfertigt am 13. und 17. 07.2012; Tennishalle in Villach Vertragsurkunde unterfertigt am 22.03.2012).

Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in das Firmenbuch, den Steuerakt und den Arbeitsbogen über die abgeführte Nachschau. Der Sachverhalt gründet sich im Einzelnen auf die oben angeführten Beweismittel und ist unstrittig. Das Bundesfinanzgericht geht zudem davon aus, dass die von der BF in der verfassten Tätigkeitbeschreibung, der "Darstellung des Monitorings Halle" und die vom Gesellschafter- Geschäftsführer im Zuge des Erörterungstermines wiedergegebenen Darstellungen die Tatsachen widerspiegeln. An diesen zu zweifeln sah das Bundesfinanzgericht keinen Anlass, zumal auch seitens des Finanzamtes diesbezüglich keine Bedenken geäußert wurden.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz idF BudBG 2011, BGBl I 2010/111, besteht ein Anspruch auf Vergütung von Energieabgaben nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht und soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger oder Wärme (Dampf oder Warmwasser), die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurden, liefern. Bei einem der in § 1 Abs. 3 angeführten, für den gegenständlichen Fall allenfalls zu beachtenden Energieträger, handelt es um elektrische Energie im Sinne des Elektrizitätsabgabengesetzes (§1 Abs. 3 erster Teilstich Energieabgabenvergütungsgesetz).

Die Einschränkung des Vergütungsanspruches auf Betriebe, deren Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt durch das BudBG 2011, sind nach § 4 Abs. 7 Energieabgabenvergütungsgesetz - vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen. Diese Einschränkung des Anspruches auf Vergütung von Energieabgaben ist schließlich jedoch (erst) mit 1. Februar 2011 in Kraft getreten (siehe VwGH vom 22. August 2012, 2012/17/0175).

Im gegenständlichen Fall geht die BF davon aus, dass ihr ein Vergütungsanspruch zukomme, weil der Schwerpunkt ihres Betriebes in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter gelegen sei. Die BF produziere mit in ihrem Eigentum stehenden Geräten Kälte, mit der das Eis in der Halle produziert werde. Die Stadtgemeinde habe die BF beauftragt, mit den angesprochenen Maschinen optimal und energieeffizient eine Eisfläche herzustellen. Die BF verwende Strom, um Eis zu erzeugen.

Das Finanzamt meint demgegenüber, dass – ausgehend von den Vertragsinhalten – die Leistung der BF ausschließlich die Energielieferung, die Wartung der Haustechnikanlage, deren mögliche Verbesserung und deren Finanzierung umfasse. Die BF habe die Haustechnikanlage zu optimieren. Zudem habe sich die Gemeinde X verpflichtet, Energielieferungen ausschließlich von der BF zu beziehen. Im Regelfall sei es jedoch so, dass der Betreiber einer Eishalle den Strom zukaufe, den er für den Betrieb benötigt.

Das Bundesfinanzgericht hat bei seiner Entscheidungsfindung abzuklären, was als körperliches Wirtschaftsgut im Sinne des § 2 Abs. 1 des Energieabgabenvergütungsgesetzes zu verstehen ist.

Eine Definition des Begriffes des "körperlichen" Wirtschaftsgutes findet sich im Energieabgabenvergütungsgesetz nicht.

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen, sowie die Absicht des

Gesetzgebers abzustellen. Erläuterungen zur Regierungsvorlage können im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten.

Nach den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2011 (vergl. 981 BlgNr. 24. GP 114) sollen alle Betriebe, deren Schwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen, einen Anspruch auf eine Energieabgabenvergütung haben. Zu den "unkörperlichen Sachen" zählen neben Rechten insbesondere auch Dienstleistungen insbesondere auch die Herstellung bisher nicht in dieser Form vorhandener Wirtschaftsgüter (siehe VwGH, 18.12.2019, Ro 2015/15/0021, Rn 13 – 15, mit weiteren Hinweisen).

Bei der Definition des Begriffes "körperliches" Wirtschaftsgut ist weiters zu bedenken, dass sich nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (siehe beispielsweise das Erkenntnis vom 23.01.2020, Ro 2020/15/00019) das Energieabgabenvergütungsgesetz im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 bedient.

Nun behandelt – wie auch der VwGH im Erkenntnis vom 18.12.2019, Ro 2015/15/0021, ausdrücklich hervorhebt - das Umsatzsteuergesetz in nationaler Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben (Artikel 15 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006 2006/112/EG) "Wärme" für Zwecke der Umsatzsteuer als körperliches Wirtschaftsgut (vgl. § 3 Abs. 13 und 14 UStG1994).

Auch das Energieabgabenvergütungsgesetz selbst geht davon aus, dass "Wärme" als körperliches Wirtschaftsgut anzusehen ist. § 2 Abs. 1 des Energieabgabenvergütungsgesetzes in der anzuwendenden Fassung schließt nämlich den Vergütungsanspruch für Betrieb, soweit sie Wärme liefern, ausdrücklich aus. Die Erwähnung von "Wärme" hätte es nicht bedurft, wenn es sich bei "Wärme" um ein unkörperliches Wirtschaftsgut handelte.

Gleiches muss auch für die Beurteilung der Wirtschaftsguteigenschaft von Kälte gelten: So stellt nämlich sowohl der angesprochene Artikel 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als auch die nationale Umsetzung (§ 3 Abs. 13 und 14 UStG 1994) auch Kälte einem körperlichen Gegenstand gleich.

Sowohl der angesprochene Artikel der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch die genannten Bestimmungen des UStG 1994 führen den Begriff "Kälte" ausdrücklich neben dem Begriff "Wärme" an (siehe Artikel 15 Abs. 1: "Einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind Elektrizität, Gas, Wärme oder Kälte und ähnliche Sachen." § 3 Abs. 13 dritter Teilstrich UStG 1994: "Die Lieferung von Wärme oder Kälte"; § 3 Abs. 14 dritter Teilstrich UStG 1994 "Fällt die Lieferung von Wärme oder Kälte ... "). Demnach sind die Wirtschaftsgüter "Wärme" und "Kälte" nicht ident, weswegen auch die Ausführungen des Prüfers im Bericht, wonach es sich bei der Lieferung von Kälte ebenfalls um eine Lieferung von Wärme – wenn auch in einer besonderen Erscheinungsform – handelt, ins Leere.

"Kälte" ist somit zum einen als körperliches Wirtschaftsgut im Sinne des § 2 Abs. 1 des Energieabgabenvergütungsgesetzes einzustufen. In Ermangelung einer gesonderten Anführung des Begriffes Kälte in § 2 Abs. 1 des Energieabgabenvergütungsgesetzes schließt zum anderen auch eine Lieferung von Kälte, die aus elektrischer Energie (§ 1 Abs. 3 erster Teilstich Energieabgabenvergütungsgesetz) gewonnen wird, den Vergütungsanspruch nicht aus.

Laut dem eingangs dargestellten Sachverhalt hat die Leistung der BF im Streitjahr – neben dem zu Saisonbeginn durch Subunternehmer veranlassten Aufeisen der Halle – im Wesentlichen und somit schwerpunktmäßig darin bestanden, durch den Einsatz der in ihrem Eigentum stehenden Maschinen (etwa zwei Kühlmaschinen bzw. eine Kältesteuersanlage) durch Steuerung der Hallentemperatur (Herabkühlung) für den Bestand einer befahr- bzw. beispielbaren Eisfläche zu sorgen. Die BF hat somit Kälte geliefert.

Am Schwerpunkt der Kältelieferung ändert auch der Umstand, dass – wie der Prüfer im Bericht ausführt – laut Energieverbrauchstabelle auch Verbrauchssparten wie "Shop" "Lüftungsanlagen" etc. nichts. Der diesbezügliche Verbrauch ist nämlich – im Vergleich zum Bedarf für die Kältemaschinen – gering (siehe Beilage).

Zudem kann die Leistung der BF nicht allein am Stromverbrauch gemessen werden: Umfasst doch der Stromverbrauch (als Vorleistung) nur einen Teilbereich der von der BF erbrachten Gesamtleistung ("Monitoring").

Die Amtsvertreterin führte noch aus, dass die Gemeinde den Strom auch selbst hätte beziehen können, was dem Vergütungsantrag entgegenstehe. Dem ist zu entgegnen, dass der tatsächliche Bezieher des Stromes eben nicht die Gemeinde, sondern die BF (als Vorleistung zum Zwecke des Betriebes der in ihrem Eigentum stehenden Anlagen) war (vgl. in diesem Zusammenhang auch die von der R an die BF gerichteten Stromrechnungen).

Abschließend wird angemerkt, dass die Vergütung von Energieabgaben je Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) erfolgt. In die Beantwortung der Frage, ob der Schwerpunkt des Betriebes in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht, war daher nur die im Jahr 2011 von der BF entfaltete Tätigkeit einzubeziehen.

Da die Tätigkeit der BF im Streitjahr (zwar nicht wie in der Beschwerde vorgebracht) die Lieferung von Eis, jedoch in einer Gesamtschau des körperlichen Wirtschaftsgutes Kälte umfasst hat, ist dem Vergütungsantrag der BF zu entsprechen und spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer 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 stützt sich auf die wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, das sich auf den eindeutigen Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie und des UStG 1994 stützt. Es war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen und die Revision daher nicht zuzulassen

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Februar 2022