

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Dr. Wiebke Peperkorn 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 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 10. August 2012 betreffend Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird für das Kalenderjahr 2011 mit 956,88 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) für das Jahr 2011 eine Energieabgabenvergütung zusteht. Maßgeblich ist dabei die Frage, ob die Bf. die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 erfüllt und ihren betrieblichen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter hat.

Mit Erkenntnis vom 17.2.2022, RV/4100563/2015 hat das BFG über die Beschwerde stattgebend entschieden. Auf den in diesem Erkenntnis dargestellten Gang des Verfahrens wird verwiesen.

Nach Erhebung einer außerordentlichen Amtsrevision hob der Verwaltungsgerichtshof diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichts mit Erkenntnis vom 23.10.2024, Ra 2022/15/0041 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Mit Schreiben vom 29.11.2024 legte die Bf. eine Berechnung der Energieabgabenvergütung für den Zeitraum Jänner 2011 vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27.8.2008 gegründet und hat laut Firmenbuchauszug ihren Geschäftszweig in der Errichtung von Hallenbauten.

Sie hat keine Dienstnehmer und greift für die Erfüllung eines Auftrages über die Errichtung und den Betrieb einer Sport- oder Veranstaltungshalle auf Subunternehmer zurück.

Im Jahr 2008 errichtete die Bf. in ***Ort1*** eine Mehrzwecksporthalle, die ***Halle*** (im Folgenden kurz: Halle). Der Hallenraum umfasst 29.800 m³. Zusätzlich gibt es Nebenräume (Mehrzweckraum, Sportgeschäft, Büro, Sozialraum, Umkleidekabinen und Sanitärflächen) und eine Gastronomie, die eine Größe von 8.300 m³ haben.

Am 14.4.2009 schloss die Bf. als Auftragnehmerin mit der Stadtgemeinde ***Ort1*** als Auftraggeberin einen Energieoptimierungs- und Wartungsvertrag (im Folgenden kurz: Vertrag) betreffend die Halle in ***Ort1***. Diese Halle wird in der Wintersaison für grundsätzlich fünf Monate (15. Oktober bis 15. März) im Jahr als Eissporthalle genutzt. In der übrigen Zeit, vor allem in der Sommersaison (15. Mai bis 15. September), steht die Halle zur Mehrzwecknutzung, insbesondere für Veranstaltungen zur Verfügung. Im Jahr 2011 fand der Eisbetrieb an insgesamt 180 Tagen statt.

Der Vertrag wurde für einen Zeitraum von 15 Jahren abgeschlossen und diente der Durchführung der Energieverbrauchsoptimierung und dazu notwendigen technischen Wartung der haustechnischen Anlage bei der Mehrzweckhalle ***Ort1***.

Hauptziel des Vertrages zwischen der Bf. und der Stadtgemeinde ***Ort1*** war somit die Generierung des geringstmöglichen Energieverbrauches für Kälte, Wärme und Licht (maximal 620.000 kWh/Jahr), um im Ergebnis für die Auftraggeberin günstigere Betriebskosten zu erreichen.

Dafür stellte die Auftragnehmerin (Bf.) insbesondere die technisch notwendigen, energieverbrauchsoptimierten Anlagen samt Energiemanagementsystem und

Gebäudemonitoring zur Verfügung, verpflichtete sich zur regelmäßigen Anlagenwartung und -betreuung sowie nach einer Wirtschaftlichkeitsprüfung zu Verbesserungen und Investitionen in die Haustechnikanlage, brachte die Energie, die sie von einem Energieversorgungsunternehmen bezog, bei und schulte das Betriebspersonal der Auftraggeberin.

Als Gegenleistung wurden so genannte Abschlagszahlungen vereinbart. Diese berücksichtigten einerseits die getätigten Investitionen der Bf. in die Haustechnikanlage (samt einer jährlichen Verzinsung in Höhe von 1,5% über dem 3-Monats-Euribor) inklusive den laufenden Aufwendungen für das Gebäudemonitoring, die Wartung und den Energieverbrauch. Darüber hinaus verpflichtete sich die Stadtgemeinde *****Ort1***** als Auftraggeberin, im Vertragszeitraum die Energieleistung ausschließlich von der Auftragnehmerin abzunehmen. Nach Ablauf des Vertrages ging die Anlage ohne Restwert in das alleinige Eigentum der Auftraggeberin über.

Auszugsweise sieht der Vertrag ausdrücklich Folgendes vor:

„Energieoptimierungs- und Wartungsvertrag

Dieser Vertrag wird abgeschlossen zwischen

(...)

*mit der Absicht, eine Energieverbrauchsoptimierung und der dazu notwendigen Technischen Wartung der Haustechnischen Anlage bei der Mehrzweckhalle *****Ort1***** durchzuführen.*

1. Vertragsgegenstand und Ziel

*Gegenstand dieses Vertrages ist die Energieverbrauchsoptimierung samt Wartung und laufenden Verbesserung der Haustechnischen Anlage bei der Mehrzweckhalle *****Ort1*****. 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 daher die

- Wirtschaftliche Energieeinsparung bei Kälte-, Wärme-, und Lichterzeuger*
- Weiterentwicklung und laufende Energieoptimierung der technischen Anlage*
- Lebenszyklusverlängerung der Haustechnikanlage (...).*

Dem Vertragsumfang entsprechen ausschließlich die Energielieferung, die Wartung der Haustechnikanlage und deren möglichen Verbesserung sowie deren Finanzierung.

(...)

2. Anlagenbeschreibung

Die Technische Anlage samt allen bereits umgesetzten Planungsleistungen und Anlagenteilen zur Energieoptimierung der Mehrzweckhalle wird in beiliegender Anlagenbeschreibung samt Ausführungs- und Systemplänen beigelegt.

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 01.01.2009 und endet mit 14.09.2009. Der Auftragnehmer investiert in eine Verbrauchsoptimierte und Höherwertige Haustechnikanlage als zuvor beauftragt. Während dieser Phase werden alle Technischen Anlagen energieoptimierend eingestellt und laufend der Energiebedarf festgestellt. (...) Die Technische Betreuung in der Anlaufphase wird laufend über das Gebäudemonitoring durchgeführt. Auch wird die Einschulung des Betriebspersonals (vom Auftraggeber beigelegt) 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 15.09.2009 und endet mit 14.09.2011. Während dieser Phase wird eine Feinanalyse aller Energieverbraucher zusammengestellt, alle Anlagenteile neuerlich energieoptimierende unterlaufene Energiebedarf mittels des Gebäude Monitoring festgestellt. Diese Phase soll die 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. (...) Die zusätzlichen Investitionen werden mit der vereinbarten Zinsbelastung bis zum Ende des Auftrages in die laufenden Abschlagszahlungen eingerechnet.

(...)

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.

(...)

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 weiters laufend 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.

Die laufenden Monitoringsitzungen (mindestens vor und nach jeder ‚Eiszeit‘) werden alle Verbrauchsdaten dokumentiert und eventuell Mögliche Verbesserungsmaßnahmen vereinbart.

(...)

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.

Die 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. (...)

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 udgl.) 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.

(...)

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.

(...)

5. Zahlungsvereinbarung

Die Abschlusszahlung beträgt für die Phase A € 64.800,-.

(...)

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-Euro zugerechnet.

(...)

7. Sicherstellungen

*Der Auftragnehmer garantiert der Stadtgemeinde ***Ort1*** die Optimierung der Energieverbraucher samt denFfunktionstüchtigen Betrieb der Anlage mit einem Energieverbrauch von weniger als 620.000 Kilowattstunden pro Jahr auf Basis des nachstehend angeführten Nutzungsumfanges. (...) 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

(...)

10. Auflösung des Vertrages

Bei Kündigung oder Auflösung des Vertrages wird die vom Auftragnehmer getätigte Investitionssumme laut Beilage abzüglich der bereits getilgten AfA fällig. (...)“

In der Beilage zum Energieoptimierungs- und Wartungsvertrag werden die Investitionskosten am Gebäude und der haustechnischen Einrichtung aufgelistet, die in Summe EUR 332.417,00 (netto) betragen. Im Einzelnen handelt es sich um:

1 Kältemaschine mit Wärmerückgewinnung Niedertemperatur	EUR 57.443,00
1 Kältemaschine mit Wärmerückgewinnung Hochtemperatur	EUR 45.282,00
Verrohrung Wärmerückgewinnung inkl. Pumpentechnik und Armaturen	EUR 23.401,00
5000 Liter Pufferspeicher für Wärmerückgewinnung inkl. wetterfester Isolierung	EUR 16.450,00
Gebäudeleittechnik für HKLS mit Visualisierungssoftware und Trendaufzeichnung sowie Programmierung	EUR 35.320,00
Verkabelung BID – System sowie Verkabelung für GLT (Referenzfühler in der Halle etc.)	EUR 27.835,00
Energieoptimierungsmanagement	EUR 28.323,00
Dachhaut mit verbessertem UV – Wert	EUR 38.942,00

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

Seit Unterzeichnung des Energieoptimierungs- und Wartungsvertrages durch die Vertragsparteien, somit auch im Jahr 2011, werden die haustechnischen Anlagen der Halle von der Bf. laufend überwacht und gesteuert. In der Halle befinden sich viele Messpunkte, die die gemessenen Werte laufend über die visualisierte Anlagensteuerung aufzeichnen. Dadurch kann der Energieverbrauch jedes Verbrauchers getrennt festgestellt und in der Folge für den Betreiber der Halle (Stadtgemeinde ***Ort1***) optimierend und energieeffizient eingestellt werden. In den Quartalssitzungen werden mit dem Betreiber die einzelnen Verbrauchsdaten analysiert und ständig Verbesserungsvorschläge für den Hallenbetrieb erarbeitet.

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 ***Firma A*** in ***Ausland 1***. 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.

Im Jahr 2011 entfällt der größte Teil des Energieverbrauches auf Kälte einschließlich Wärmerückgewinnung mit 62%. Der Rest des Energieeinsatzes entfällt auf Heizung und Lüftung (19%), Beleuchtung (4%), Entfeuchtung (6%), Warmwasser (5%) und Gastro, Shop, Veranstaltung (4%).

Hallen erbaute die Bf. während des Beschwerdejahres nicht. Im Jahr 2011 erfüllte die Bf. ihre Leistungsverpflichtungen aus dem mit der Stadtgemeinde ***Ort1*** am 14.4.2009 abgeschlossenen Vertrag. Zentrales Element der im Jahr 2011 erbrachten Leistungen war somit die Optimierung des Energieverbrauchs der Halle und Wartung der dort befindlichen haustechnischen Anlagen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen, wonach die Bf. mit Gesellschaftsvertrag vom 27.8.2008 gegründet wurde und ihren Geschäftszweig in der Errichtung von Hallenbauten hat, ergeben sich aus dem im Akt befindlichen Firmenbuchauszug.

Dass die Bf. keine Dienstnehmer hatte, gründet sich auf die Aussage des Geschäftsführers, Herrn ***A*** lt. Niederschrift zum Erörterungstermin vom 5.10.2021.

Aus dem finanzbehördlichen Bericht über das Ergebnis einer Erhebung gem. § 143 BAO vom 22.7.2013 geht hervor, dass die Bf. für die Erfüllung eines Auftrages über die Errichtung und den Betrieb einer Sport- oder Veranstaltungshalle auf Subunternehmer zurückgreift.

Die Feststellungen zur Errichtung und Beschreibung der Halle ergeben sich aus dem Internetauftritt der Bf. betreffend Eishallenbetrieb und Hallenbau.

Die Feststellungen zur Nutzung der Halle in den Winter- und Sommermonaten ergeben sich einerseits aus den Feststellungen des Prüfers laut dem Bericht über das Ergebnis einer Erhebung gem. § 143 BAO, wonach die Halle in der Zeit vom 15.10. bis 15.3. des Folgejahres als „Eishalle“ genutzt werde und in den Sommermonaten für den Stocksport und die Durchführung verschiedener Events zur Verfügung stehe. Andererseits ergibt sich diese Feststellung aber auch aus dem Nutzungsumfang laut Punkt 8 des Vertrags, der den Eisbetrieb wiederum für den oben angegebenen Zeitraum im Winter und eine Mehrzwecknutzung zwischen dem 20. März bis zum 1. Oktober vorgibt. Für die „Eiszeit“ stellte überdies die Bf. im Erörterungstermin vom 5.10.2021 laut Niederschrift fest, dass in dieser „Winterzeit“ eine Betriebspflicht bestehe und innerhalb dieses Zeitrahmens das Eis zur Verfügung gestellt werden müsste. Zu letzterer Aussage ist allerdings zu bemerken, dass laut Sachverhaltsfeststellung lediglich das erste Aufeisen in der jeweiligen Wintersaison durch die Bf. vorgenommen wird und ansonsten die Wartung des Eises durch die Auftraggeberin erfolgt. Allerdings ist die Bf. durchaus verpflichtet, ihren im Sachverhalt festgestellten Leistungsverpflichtungen in diesem Zeitraum nachzukommen und damit u.a. für eine optimale, energieeffiziente Kältezufuhr zu sorgen.

Dass im Jahr 2011 der Eisbetrieb an insgesamt 180 Tagen stattfand, ergibt sich aus dem im Akt befindlichen Monitoring-Bericht betreffend die Bewertung der Eiszeiten/Energieverbrauch.

Die Feststellungen zum Vertragsinhalt ergeben sich aus dem vorliegenden Energieoptimierungs- und Wartungsvertrag vom 14.4.2009 und ist dieser sodann im Sachverhalt nochmals auszugsweise wörtlich wiedergegeben. Gleichermaßen ergeben sich die Investitionskosten aus der im Sachverhalten angeführten, im Akt befindlichen Beilage zum Vertrag.

Die Feststellungen zur laufenden Überwachung der haustechnischen Anlagen durch die Bf., Ermittlung und Besprechung der Verbrauchsdaten in den Quartalsitzungen ergeben sich aus der im Akt befindlichen, undatierten, von der Bf. verfassten einleitenden Tätigkeitbeschreibung betreffend Monitoring der Halle.

Die Beschreibungen zum Aufeisen und wer dieses zu welcher Zeit übernimmt, ergeben sich aus den Aussagen des Geschäftsführers im Rahmen des Erörterungstermins vom 5.10.2021, an denen das Gericht keinen Zweifel hegt.

Die Feststellung zur prozentuellen Aufteilung des Gesamtenergieverbrauches im Jahr 2011 gründet sich auf die Darstellung unter dem Punkt Zusammenfassung des Monitorings 2011 des im Akt befindlichen Monitoring Berichts. Dass demnach etwa 62% des Gesamtenergieverbrauches auf Kälte einschließlich Wärmerückgewinnung entfiel, ist unstrittig.

Die Feststellung, wonach die Bf. im Jahr 2011 ihre Leistungsverpflichtungen aus dem mit der Stadtgemeinde ***Ort1*** am 14.4.2009 abgeschlossenen Vertrag erfüllte, ist zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens ebenso unstrittig. Strittig ist allerdings, was der Vertrag regelte, weil die Bf. im Erörterungstermin vom 5.10.2021 festhielt, mit Vertrag beauftragt worden zu sein, eine optimale und energieeffiziente Eisfläche herzustellen. Die genaue Leistungsverpflichtung ist entscheidend für die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. BGBl I 2010/111.

Die dargelegte Auffassung der Bf. ergibt sich aus dem Vertrag nicht und wird in Punkt 3 der gegenständlichen Erwägungen noch näher darauf eingegangen. Aus dem Vertrag kann nicht abgeleitet werden, dass dieser die Eislieferung oder die Kälteproduktion und -lieferung zum Gegenstand gehabt hätte. Gleich zu Beginn des Vertrages wird vielmehr die Absicht mit der Durchführung der Energieverbrauchsoptimierung und der dazu notwendigen technischen Wartung der haustechnischen Anlage deklariert und zieht sich diese Absicht durch den gesamten Vertrag durch.

Ausdrücklich hält der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.10.2024, Ra 2022/15/0041, Rn. 23 fest, dass das zentrale Element der im Jahr 2011 erbrachten Leistungen in der Optimierung des Energieverbrauchs der Halle und in der Wartung der dort befindlichen haustechnischen Anlagen bestand.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

a. Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter?

Gem. § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 besteht ein Anspruch auf Vergütung 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 wurde, liefern.

Demgegenüber sah § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 vor, dass ein Anspruch auf Vergütung (grundsätzlich) für alle Betriebe besteht, 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 wurde, liefern.

Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011 (vgl. 981 BlgNR 24. GP 141) sollen alle Betriebe, deren Schwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen besteht, keinen Anspruch (mehr) auf eine Energieabgabenvergütung haben (vgl. etwa VfGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0122 m.w.N.). Die Energieabgabenvergütung i.d.F. Budgetbegleitgesetz 2011 soll demnach nur noch Produktionsbetrieben zustehen.

Dienstleistungsbetriebe (auch energieintensive Dienstleistungsbetriebe) sind durch Standort- und Personengebundenheit sowie durch das Zusammenfallen von „Produktion“ und „Verbrauch“ gekennzeichnet, auch wenn es – nicht zuletzt im Hinblick auf die moderne Informationstechnologie – bei einzelnen Dienstleistungen zu einer Trennung von „Produktion“ und „Verbrauch“ kommen kann (VfGH 4.10.2012, B 321/12).

Demgegenüber erzeugt ein Produktionsbetrieb in der Regel Güter, die für den Konsumenten mit (auch ausländischen) Produkten ohne weiteres austauschbar sind und der damit dem (auch internationalen) Wettbewerb ausgesetzt ist, etwa, weil er seine Produkte im Ausland verkauft, oder auch dadurch, dass ausländische Produkte auf dem Inlandsmarkt angeboten werden und damit in Wettbewerb zu seinen Produkten treten (vgl. VfGH 29.6.2022, Ro 2020/15/0020 mit Verweis auf VfGH 4.10.2012, B 321/12).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Bf. im Jahr 2011 ein Produktionsbetrieb im Sinn des § 2 Abs. 1 EAVG war, der seinen betrieblichen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, bei denen es sich nicht um in § 1 Abs. 3 EAVG genannte Energieträger oder Wärme handelt, hatte. Nur dann steht ihr für die Monate Februar bis Dezember 2011 eine Energieabgabenvergütung zu (zum Inkrafttreten der Bestimmung später).

Wenngleich die Bf. ihren Geschäftszweig laut Firmenbuchauszug in der Errichtung von Hallenbauten hat, hat die Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2011 keine Halle errichtet und kann darin daher kein Schwerpunkt ihrer betrieblichen Tätigkeit in diesem Jahr gelegen haben.

Das BFG entschied im Erkenntnis vom 17.2.2022, RV/4100563/2015, dass die Bf. im Jahr 2011 ihren betrieblichen Schwerpunkt in der Lieferung von Kälte besaß. Nach Erhebung einer außerordentlichen Amtsrevision hob der VwGH diese Entscheidung mit Erkenntnis vom 23.10.2024, Ra 2022/15/0041 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Das EAVG sieht für den Tatbestand „Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“ und damit für das Vorliegen eines Produktionsbetriebes keine gesetzliche Definition vor. Es entspricht jedoch der Rechtsprechung des VwGH, dass das EAVG sich im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 bedient (vgl. VwGH 23.1.2020, Ro 2020/15/0001 m.w.N.).

Die Bf. erbrachte im Jahr 2011 unbestritten eine Vielzahl an Leistungen an die Stadtgemeinde ***Ort1***. Unter anderem lieferte sie ihr auch Energie (weiter), die zur Produktion von Kälte (durch die Kältemaschinen der Bf.) benötigt wurde.

Allerdings ist zu beachten, dass einheitliche Leistungen, die Elemente von Lieferungen und sonstigen Leistungen enthalten, einheitlich beurteilt werden müssen. Entscheidend ist, welche Merkmale nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges, dem Parteiwillen und der Verkehrsauffassung im Vordergrund stehen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 3 Rz 96).

So hat auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.1.2015, 2011/17/0242 (zur Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2011) festgehalten, dass das alleinige Abstellen auf das Vorliegen einer Lieferung nicht ausreichend ist, um die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 EAVG zu bejahen bzw. zu versagen. Vielmehr ist für den Anspruch der Energieabgabenvergütung zu prüfen, ob diese Lieferung eine eigenständige Leistung oder aber eine bloße Nebenleistung, die das rechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt, bildet (vgl. hierzu das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2015, 2011/17/0242 zur ursprünglichen Versagung der Energieabgabenvergütung, weil die Bf. als Betreiberin eines Einkaufszentrums die Shops mit Energie versorgte, damit den umsatzsteuerrechtlichen Lieferbegriff erfüllte und somit nach Ansicht der belangten Behörde von der Energieabgabenvergütung ausgeschlossen war).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Umsatzsteuer ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen, somit ein Leistungsbündel, umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz (für Zwecke der Mehrwertsteuer) zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (vgl. hierzu auch etwa VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091). Eine Leistung ist als einheitlich anzusehen, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. zuletzt etwa VwGH 19.10.2023, Ra 2020/13/0110 mit Verweis auf EuGH 17.12.2020, *Franck*, C-801/19,). Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen (VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0043, wiederum mit Verweis auf EuGH-Rechtsprechung).

Eine einheitliche Leistung liegt aber auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091; 3.4.2019, Ro 2017/15/0043).

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind diese allgemeinen und grundlegenden Gedanken zum Umsatzsteuerrecht für die Frage der Beurteilung von Hauptleistung und damit zusammenhängender Nebenleistung auch für das EAVG heranzuziehen (VwGH 15.09.2011, 2011/17/0047).

Auch im Zusammenhang mit der Energieabgabenvergütung darf somit eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich in mehrere Leistungen (mit unterschiedlicher umsatzsteuerlicher Beurteilung) aufgespalten werden. Zusammenfassend ist eine Leistung als unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung (und somit als Teil einer einheitlichen Leistung) anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Eine unselbständige Nebenleistung ist nach der Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung untergeordnete Bedeutung besitzt, mit der Hauptleistung im konkreten Fall eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Dies ist zu bejahen, wenn eine Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (vgl. hierzu nochmals VwGH 15.09.2011, 2011/17/0047; 30.1.2015, 2011/17/0242 m.w.N.).

Ausdrücklicher Gegenstand des Vertrages vom 14.4.2009 ist die Energieverbrauchsoptimierung samt Wartung und laufenden Verbesserung der haustechnischen Anlagen in der Mehrzweckhalle ***Ort1***. Ziel war der geringstmögliche Energieverbrauch für Kälte, Wärme und Licht, um für die Auftraggeberin in Summe Betriebskosten einzusparen. Die Bf. hat sich vertraglich verpflichtet diese Leistung zu erbringen. Um das Ziel zu erreichen, wurde die Bf. mit der wirtschaftlichen Energieeinsparung bei Kälte-, Wärme- und Lichterzeuger, mit der Weiterentwicklung und laufenden Energieoptimierung der technischen Anlage und Lebenszyklusverlängerung der Haustechnikanlage beauftragt. Vertraglich wurden daher (ausschließlich) die Energielieferung, die Wartung der technischen Anlagen und deren mögliche Verbesserung sowie deren Finanzierung geregelt.

Zentrales Element der im Jahr 2011 erbrachten Leistungen war die Optimierung des Energieverbrauchs der Halle und die Wartung der dort befindlichen haustechnischen Anlagen (hierzu nochmals VwGH 23.10.2024, Ra 2022/15/0041, Rn. 23).

Um die vertraglich vereinbarte Leistung der Energieverbrauchsoptimierung zu erbringen, bedurfte es der Erfüllung einer Vielzahl verschiedener Leistungen. Diese Leistungen wurden in

dem Vertrag vom 14.4.2009 festgehalten und finden sich insbesondere unter dem Punkt 3 in der Aufgliederung zu den einzelnen Phasen: z.B. Investition in eine verbrauchsoptimierte und höherwertige Haustechnikanlage und Finanzierung derselben, energieoptimierte Einstellung, Wartung und Betreuung der technischen Anlagen samt elektronisch gesteuertem Energiemanagementsystem, Schulung des Betriebspersonals, Verbesserungen der Haustechnikanlage nach einer Wirtschaftlichkeitsberechnung. Damit einher geht auch die Lieferung von Energie, zu dessen Abnahme sich die Auftraggeberin verpflichtet hat.

Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers können diese Leistungen nicht getrennt voneinander beurteilt werden, sondern bedingen vielmehr einander, um das vertragliche Ziel erfüllen zu können. Sie stellen eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung dar.

Die Bf. war nur einmal im Jahr für die Herstellung des Eises zuständig. Das Eis wurde von ihr nur während des ersten Aufeisens in dem Sinne hergestellt, als sie durch ihre Anlagen Kälte erzeugte, das notwendige Wasser und den Strom (zu dessen Abnahme die Auftraggeberin vertraglich verpflichtet war) zur Verfügung stellte und eine Subfirma mit der Schaffung der Eisfläche beauftragte. In weiterer Folge erfolgte die Wartung der Eisfläche durch die Betreiberin der Eishalle, der Stadtgemeinde ***Ort1***. Ein Gemeindebediensteter präparierte das Eis mit Hilfe einer Eispflegemaschine und brachte die Auftraggeberin auch das dafür notwendige Wasser selbst bei. Aufgabe der Bf. lag in diesem Zusammenhang sodann insbesondere in der energieeffizienten Ausrichtung, Bereitstellung und Wartung der Anlagen.

Um den Eisbetrieb in der Halle insbesondere in der vertraglich bedungenen Zeit zu gewährleisten, wurde in den Wintermonaten zwar Kälte produziert. Diese (energieverbrauchsoptimierte) Kälteproduktion diente allerdings ausschließlich dem Zweck, die Halle in ihren (auch im Vertrag ausdrücklich festgehaltenen) nutzungsgerechten Zustand zu versetzen und dort über die Wintermonate zu belassen. Die Kälte wurde daher ausschließlich für die Halle in ***Ort1*** verwendet und dort verbraucht. Ein Verkauf an andere Abnehmer fand nicht statt. Ohne den Hauptzweck des Vertrages, nämlich die Energieverbrauchsoptimierung, hätte es in den Wintermonaten aber weder der Lieferung von Energie noch der Herstellung von Kälte bedurft. Zu berücksichtigen ist auch, dass nirgendwo im Vertrag die Lieferung von Kälte erwähnt wird. Vielmehr ergibt sich aus dem Vertrag, dass sich die Auftraggeberin verpflichtet hat, die „Energieleistung“ von der Bf. abzunehmen. Weiterverrechnet und von der Auftraggeberin abgenommen wurde daher die Energie, nicht die Kälte. Letztere entsteht in einem nächsten Schritt durch die Bereitstellung der Energie und Umwandlung durch die technischen Anlagen der Bf..

Die hierfür notwendige Energie hätte die Stadtgemeinde ***Ort1*** auch selbst über das Energieversorgungsunternehmen beziehen können. Ein eigener Zweck in der Verpflichtung zur Abnahme der Energie und Weiterverrechnung über die Bf. ist darin nicht zu erblicken. Vielmehr stellte die (Weiter-)Lieferung der Energie durch die Bf. ein Mittel dar, die

Hauptleistung der Energieverbrauchsoptimierung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Gegenstand des Vertrages war daher (auch) nicht die Produktion von Kälte. Auch aus den Zahlungsvereinbarungen lässt sich nichts zu einer Kältelieferung entnehmen. Als Gegenleistung wurden Abschlagszahlungen vereinbart, die sich insbesondere aus der festgestellten Energiemenge, den Wartungskosten und dem Investitionsaufwand samt Gebäudemonitoring ergaben. Ein Entgelt für Kälte (statt der Abschlagszahlungen für die Investitionen, Wartungen und der verbrauchten Energiemenge) wurde hingegen nicht vereinbart. Dies würde auch zu kurz greifen: Denn zum einen diente die vertragliche Gestaltung auch der Finanzierung der technischen Anlagen, da nach Punkt 3.3. die Anlage nach Ablauf des Vertrages ohne Restwert in das alleinige Eigentum der Auftraggeberin überging und die Bf. insofern auch eine Finanzierungsleistung erbrachte (vgl. hierzu auch Punkt 5 des Vertrages). Zum anderen bestand die vertragliche Verpflichtung der Bf. zur Energieverbrauchsoptimierung das gesamte Jahr über und nicht nur während der „Eiszeit“ in den Wintermonaten. Sie bezog sich räumlich auch nicht nur auf die Halle allein, sondern auch auf die Nebenräume und die Gastronomie, sowie anlagentechnisch nicht nur auf jene Anlagen, die es zur Kältengewinnung bedurfte. Gegenstand der vertraglichen Vereinbarung zwischen der Bf. und der Stadtgemeinde ***Ort1*** war die Energieverbrauchsoptimierung samt Wartung und laufenden Verbesserung der technischen Anlage der Halle mit dem Ziel, den geringstmöglichen Energieverbrauch für Kälte, Wärme und Licht zu generieren.

Wenngleich daher im Jahr 2011 der größte Teil des Energieverbrauches im Ergebnis auf die Kälte entfiel, so hatte die Bf. dennoch ihrer Verpflichtung gleichermaßen auch in Hinblick auf die übrigen Bereiche der Energieverbrauchsoptimierung (Heizung, Lüftung, Beleuchtung, Entfeuchtung, Warmwasser etc.) nachzukommen – und das im ganzen Jahr.

Darüber hinaus kommt es für die Einstufung als einheitliche Leistung bzw. als Haupt- und Nebenleistung nicht auf das Verhältnis der Kosten zueinander an (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 1 Rz 36).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bf., um das vertraglich vereinbarte Ziel der Energieverbrauchsoptimierung (samt Wartung und Verbesserung der technischen Anlagen) erreichen zu können, mehrere Leistungen zu erbringen hatte, die in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Leistung darstellten, weil sie für sich alleine betrachtet keinen eigenständigen Zweck verfolgten und nicht voneinander getrennt beurteilt werden konnten.

Der Inhalt dieser untrennbar miteinander verbundenen Leistungen lag somit nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, insbesondere von Kälte. Die Bf. stellt daher im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keinen Produktionsbetrieb im Sinn des § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. BGBl I 2010/111 dar.

b. Inkrafttreten des § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. BGBl I 2010/111:

Gem. § 4 Abs. 7 EAVG sind die Regelungen der §§ 2 und 3 i.d.F. Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31.12.2010 beziehen. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Bestimmung des § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 mit 1.2.2011 in Kraft getreten (siehe hierzu näher VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041).

Mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 steht der Bf. daher für die Monate Februar bis Dezember des Jahres 2011 keine Energieabgabenvergütung zu.

Wie oben bereits dargestellt wurde, sah die Regelung des § 2 Abs. 1 EAVG i.d.F. vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111 hingegen vor, dass ein Anspruch auf Vergütung (grundsätzlich) für alle Betriebe besteht, 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 wurde, liefern.

Da nach dieser Gesetzesfassung die Energieabgabenvergütung allen Betrieben, somit auch Dienstleistungsbetrieben und nicht bloß Produktionsbetrieben, die ihren Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter haben, zusteht, ist der Anspruch der Bf. für den Monat Jänner 2011 auf eine Energieabgabenvergütung zu bejahen. Der Betrag ergibt sich aus der von der Bf. vorgelegten Berechnung der Energieabgabenvergütung für den Monat Jänner 2011.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Mit dem gegenständlichen Erkenntnis wurde die der Rechtsanschauung des VwGH (VwGH 23.10.2024, Ra 2022/15/0041) entsprechende Rechtslage hergestellt.

Im Übrigen stützt sich das vorliegende Erkenntnis auf die in Pkt. 3.1. zitierte Rechtsprechung der Höchstgerichte, insbesondere auf die Rechtsprechung des VwGH zum EAVG, zur Heranziehung der umsatzsteuerrechtlichen Terminologie und Grundsätze sowie zum Inkrafttreten der Regelung des § 2 Abs. 1 EAVG in der Fassung nach dem Budgetbegleitgesetz

2011, BGBl I 2010/111. Es war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen und die Revision daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Dezember 2024