



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26. Jänner 2010, betreffend Energieabgabenvergütung für 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt das Einkaufszentrum NN seit 1. Jänner 2008. In den Jahren 2006 und 2007 wurde das Einkaufszentrum von der NN GmbH & Co KG betrieben. Auf Grund eines Umgründungsvorganges ist diese Tätigkeit danach auf die Bw. übergegangen.

Mit Eingabe vom 16. Dezember 2009 stellte die Berufungswerberin (Bw.) den Antrag auf Vergütung von Energieabgaben (Elektrizitätsabgabe und Erdgasabgabe) für das Jahr 2008 in Höhe von 215.591,09 Euro.

Das Finanzamt wies diesen Vergütungsantrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 21. Jänner 2010 zur Gänze ab und begründete dies wie folgt:

Die Berufungswerberin (Bw.) erfülle auf Grund ihrer tatsächlich ausgeübten Tätigkeit nicht die Voraussetzungen nach § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Vergütung von Energieabgaben (Energieabgabenvergütungsgesetz), BGBl. Nr. 201/1996 in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 92/2004. Danach bestehe ein Anspruch auf Energieabgabenvergütung nur für Betriebe. Bei der Beurteilung, ob ein Betrieb anspruchsberechtigt sei, sei auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen. Dabei sei entscheidend, ob diese Tätigkeit nach den ertragsteuerlichen Kriterien als betriebliche Tätigkeit zu beurteilen sei.

Die Tätigkeit der Bw. umfasse die Vermietung und Verpachtung von Geschäftsflächen eines Einkaufszentrums und die Ausübung der damit zusammenhängenden Verwaltung. Darin liege nach Ansicht des Finanzamtes keine betriebliche Tätigkeit, sondern Vermögensverwaltung. Die Tatsache, dass lediglich auf Grund der Rechtsform des Unternehmers ertragsteuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu besteuern seien, würden den tatsächlichen Tätigkeitsinhalt der Vermögensverwaltung nicht in eine gewerbliche betriebliche Tätigkeit im Sinne der Anspruchsvoraussetzungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes zu ändern vermögen.

Gegen diesen Abweisungsbescheid erhob die Bw. mit Eingabe vom 26 Jänner 2010 Berufung.

In der Begründung verwies die Bw. auf die Berufung betreffend die Energieabgabenvergütung 2006 der NN GmbH & Co KG vom 17. August 2007 und den Vorlageantrag vom 25. Jänner 2010.

Danach sei die Bw. eindeutig *betriebl*ich tätig, da die Vermögensverwaltung bei weitem überschritten werde. Es lägen Leistungen von wesentlichem Umfang vor, die über die Aufgaben der Vermögensverwaltung hinausgingen. Die Bw. sei für den gesamten Betrieb des Einkaufszentrums zuständig und beschäftige für diesen Zweck rund 20 Mitarbeiter. Es sei weiters, abgesehen von den Liegenschaften, Anlagevermögen im beträchtlichen Umfang vorhanden. Zusätzlich zu den Betriebskosten werde von den Bestandnehmern ein quadratmeterbezogener „EKZ-Zuschlag“ eingehoben.

Betriebliche Tätigkeit (auf eigene Rechnung und Verantwortung) liege beispielsweise in folgenden Bereichen vor:

- Marketing des Einkaufszentrums einschließlich der Durchführung von Veranstaltungen (Events)
- Reinigung der Allgemeinflächen (Mall, Parkplätze, Sanitärräume ...)

- Gutscheinverwaltung (als Herausgeber)
- Betreuung der Spielburg (Kinderbetreuung)
- Abrechnung der Stromkosten mit den Elektrizitätsunternehmen (eigene technische Anlage)
- Überwachung des Einkaufszentrums usw.

Nach § 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz sei eine Vergütung hinsichtlich der Weiterlieferung der in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger ausgeschlossen. Aus den Erläuternden Bemerkungen ergebe sich dazu, dass dadurch eine mehrfache Inanspruchnahme der Energieabgabenvergütung verhindert werden solle.

Im Durchführungserlass zum Elektrizitätsabgabengesetz, zum Erdgasabgabengesetz und zum Energieabgabenvergütungsgesetz, AÖF 1997/83 vom 20. Jänner 1997 werde unter Punkt 1.1.2 Nachstehendes ausgeführt:

"Wird von einem EVU elektrische Energie an ein Nicht-EVU geliefert, dann ist diese (erste) Lieferung steuerpflichtig, während eine etwaige Weiterlieferung nicht mehr der Elektrizitätsabgabe unterliegt, wenn nachgewiesen wird, dass die weiter gelieferte und weiterverrechnete Menge elektrischer Energie bereits besteuert worden ist. Dies könnte zB bei der Lieferung des EVU an einen Konzernteil vorliegen, der innerhalb des Konzerns an andere Konzernteile weiterliefert. Die Lieferung des EVU an den Konzern ist steuerpflichtig, während die Weiterlieferung innerhalb des Konzerns nicht der Besteuerung unterliegt (im Zusammenhang mit der Energieabgabenvergütung vgl. Punkt 15.3 des Erlasses). Dieselbe Vorgangsweise ist bei Lieferung durch ein EVU an einen Wohnungsvermieter und der Weiterlieferung an Mieter bzw. Untermieter von Wohnungen usw. angebracht. Auch in diesem Fall unterliegt die Lieferung an den Vermieter der Besteuerung, während die Weiterlieferung nicht mehr besteuert wird. Erfolgt dagegen die Lieferung durch das EVU unmittelbar an den Mieter bzw. Untermieter, dann ist diese Lieferung steuerpflichtig."

Punkt 15.3 des Erlasses lautet:

"Liefert ein Energieversorger zB an einen Konzernteil, der anschließend die elektrische Energie bzw. das Ergas an einen anderen Konzernteil weiterliefert, dann hat der (weiter)belieferte Betrieb (Konzernteil) nur dann einen Anspruch auf Energieabgabenvergütung, wenn die entsprechenden (Weiter-)Lieferungen nachweisbar sind und die Bezahlung der Energieabgaben nachgewiesen wird. Darüber hinaus muss nachgewiesen werden, dass für die zu vergütende Energieabgabe keine sonstige Energieabgabenvergütung erfolgen kann."

Die Bw. betreibe das Einkaufszentrum NN. Die vom Energieunternehmen vorgeschriebenen Energiekosten würden von der Bw. ohne gesonderten Ausweis von Energieabgaben an die Pächter der Geschäftslokale weiterverrechnet werden bzw. seien diese in den Betriebskosten enthalten. Da die enthaltenen Energieabgaben nicht gesondert ausgewiesen würden, entstehe der Anspruch auf Energieabgabenvergütung nicht beim Pächter, sondern bei der Bw. als Verpächter.

Auch Hager (Gruppenleiterstellvertreter in der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften) habe dazu in der SWK 25/2005, S 746 unter Punkt 2.2 Folgendes vertreten:

"Wird von einem Unternehmer (zB Vermieter) Energie in Rechnung gestellt, kann die darin enthaltene Energieabgabe vergütet werden, wenn sie gesondert ausgewiesen wird. Der Rechnungsleger hat dann aber insoweit keinen Anspruch auf Vergütung."

Im Umkehrschluss dazu könne dann aber ohne gesonderten Ausweis der Energieabgabe nach Ansicht der Bw. sehr wohl der Rechnungsleger die Vergütung beanspruchen. Dies entspreche auch der Intention des Gesetzgebers, dass die Energieabgabenvergütung nur einmal beantragt werden könne.

Weiters sei dieser Sachverhalt bereits anlässlich einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 diskutiert und überprüft und schlussendlich sei die Rechtsansicht der Bw. bestätigt worden, da keine Wiederaufnahme der Verfahren verfügt worden sei. Demnach spreche auch der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung in den Folgejahren.

Das Finanzamt hatte auch für die Jahre 2006 und 2007 gegenüber der NN GmbH & Co KG die Energievergütung im Zusammenhang mit dem Betrieb des Einkaufszentrums versagt. Diesbezüglich war beim Unabhängigen Finanzsenat zu Gz.: RV/0206-G/10 ein Berufungsverfahren anhängig. Der Sachverhalt war mit dem nunmehrigen Berufungsfall völlig identisch. In diesem Verfahren stellte die NN GmbH & Co KG mit Eingabe vom 1. Februar 2011 den Eventualantrag, die Vergütung der Energieabgaben insoweit zu gewähren, als diese im Zusammenhang mit dem Energieverbrauch im Rahmen des eigenen Betriebes der Betreiberin des Einkaufszentrums angefallen sind. Gleichzeitig gab die NN GmbH & Co KG die danach zu vergütenden Beträge bekannt.

In der im Verfahren RV/206-G/10 am 9. Februar 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

„Jeder Betrieb muss seine Energiekosten kalkulieren und im Wege des Preises seiner Leistung verrechnen. Insoweit unterscheiden wir uns als Dienstleistungsbetrieb nicht von anderen Produktionsbetrieben. Nachdem dieser Standpunkt bei der letzten BP nach eingehender Diskussion offensichtlich akzeptiert worden ist, hat das Unternehmen keine Veranlassung gesehen, bei der gepflogenen Vorgangsweise eine Änderung vorzunehmen. Der Standpunkt des Finanzamtes würde bedeuten, dass generell eine Energieabgabenvergütung nicht zulässig wäre, egal ob Produktion oder Dienstleistung. Dies kann jedoch nach unserer Meinung nicht im Sinne des Gesetzgebers sein. Eine anders lautende Rechtsansicht würde bedeuten, dass eine Energieabgabenvergütung dem Grunde nach schon unmöglich wäre, dies auch im Sinne des Durchführungserlasses vom 20. Jänner 1997.

Durch die vorliegende Vorgangsweise ist eine Mehrfachvergütung jedenfalls ausgeschlossen und liegt die Belastung der Energieabgabe allein beim Unternehmen, da die Vergütung ja bereits kalkuliert war.

Mit Berufungsentscheidung vom 10. Februar 2011, RV/0206-G/10 wurde dem Berufungsbegehren der NN GmbH & Co KG dem Eventualantrag entsprechend teilweise stattgegeben.

Im vorliegenden Berufungsfall gab die Bw. und der daraus resultierende Vergütungsbetrag wurde von der Bw. in der Eingabe vom 28. Februar 2011, an den Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Graz, im Wege eines berechtigten Antrages auf Vergütung von Energieabgaben, ENAV 1, bekannt gegeben. Sie verwies darin auf die Berufungsentscheidung vom 10. Februar 2011, RV/0206-G/10 betreffend die Jahre 2006 und 2007 .

Die Vergütung errechnet sich danach mit 83.366,76 Euro.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EnAbgVerG idF BGBl. I Nr. 92/2004 besteht ein Anspruch auf Vergütung für alle Betriebe, soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 EnAbgVerG genannten Energieträger **liefern** oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, die aus den in § 1 Abs. 3 EnAbgVerG genannten Energieträgern erzeugt wurde.

Gemäß § 1 Abs. 3 erster Teilstrich leg. cit. ist in die Energieabgabenvergütung elektrische Energie im Sinne des Elektrizitätsabgabegesetzes (Position 2716 der Kombinierten Nomenklatur) einzubeziehen.

Aus den Erläuternden Bemerkungen zu § 2 Abs. 1 EAVG idF BGBl. I Nr. 158/2002, 754/A XXI.GP – mit dieser Novelle wurde ua. die Vergütung hinsichtlich der Weiterlieferung der Energieträger ausgeschlossen – ergibt sich, dass zur Verhinderung einer mehrfachen Inanspruchnahme für Teile von Betrieben, die elektrische Energie, Erdgas oder aus diesen Energieträgern erzeugte Wärme (Warmwasser oder Dampf) liefern, die Möglichkeit der Energieabgabenvergütung nicht zugelassen wird. In diesen Fällen soll der Abnehmer der Energie, wenn er die Voraussetzungen erfüllt, die Vergütung geltend machen können.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen lediglich ein teilweiser Erfolg beschieden sein:

Soweit die Bw. als Betreiberin des Einkaufszentrums NN bezogene Strom- und Erdgaslieferungen an ihre Pächter (= Betreiber der einzelnen Shops) weiterverrechnet, hat sie selbst keinen Vergütungsanspruch. Sie „*liefert*“ insoweit die Energieträger an die Betreiber der einzelnen Geschäftslokale. Nach dem eindeutigen und unmissverständlichen Gesetzeswortlaut des **§ 2 Abs. 1 EnAbgVerG** hat dies **zwingend** den Ausschluss des Vergütungsanspruches zur Folge.

Zu dem von der Bw. zitierten Durchführungserlass zum Elektrizitätsabgabegesetz, zum Erdgasabgabegesetz und zum Energieabgabenvergütungsgesetz vom 20. Jänner 1997, AÖF 1997/83 ist Folgendes zu bemerken:

Abgesehen davon, dass dieser Erlass des Bundesministeriums für Finanzen mangels Publikation im Bundesgesetzblatt **keine** für den Unabhängigen Finanzsenat **beachtliche Rechtsquelle** darstellt kann auch aus dem im Erlass zum Energieabgabenvergütungsgesetz, BGBl. Nr. 201/1996 idF BGBl. Nr. 797/1996, nichts für den Standpunkt der Bw. gewonnen werden.

Punkt 15.3 dieses Erlasses lautet:

"Liefert ein Energieversorger zB an einen Konzernteil, der anschließend die elektrische Energie bzw. das Erdgas an einen anderen Konzernteil weiterliefert, dann hat der (weiter)belieferte Betrieb (Konzernteil) nur dann einen Anspruch auf Energieabgabenvergütung, wenn die entsprechenden (Weiter-)Lieferungen nachweisbar sind und die Bezahlung der Energieabgaben nachgewiesen wird. Darüber hinaus muss nachgewiesen werden, dass für die zu vergütende Energieabgabe keine sonstige Energieabgabenvergütung erfolgen kann."

Der Wortlaut – "dann hat der **(weiter)belieferte Betrieb** (Konzernteil) nur dann einen Anspruch auf Energieabgabenvergütung, wenn ..." – bringt unmissverständlich zum Ausdruck, dass einzig und allein der (weiter)belieferte Betrieb als Abnehmer der Energie unter der

Voraussetzung, dass der Nachweis über die Energielieferung und der Bezahlung der Energieabgaben erbracht wird, anspruchsberechtigt ist. Diese Interpretation entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, der die im Wege des Energieverbrauches durch die neu geschaffenen Energieabgaben belasteten Betriebe – im vorliegenden Fall die einzelnen Shops und die Bw. bezüglich des Energieverbrauches im Rahmen ihres eigenen Betriebes – nicht über Gebühr belasten bzw. in ihrer Konkurrenzfähigkeit beschneiden wollte (vgl. Allgemeine Erläuterungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996, Energiebesteuerung in ÖStZ 1996, 175).

In diesem Zusammenhang ist auch auf das amtliche Formular – "Antrag auf Vergütung von Energieabgaben / ENAV 1" – hinzuweisen, wonach in den "Erläuterungen zum Energieabgabenvergütungsgesetz" ausdrücklich Folgendes festgestellt wird:

"Kein Anspruch auf Vergütung besteht insoweit der Energieträger oder die daraus erzeugte Wärme (Dampf, Warmwasser) weitergeliefert wird."

Die von der Bw. im Wege eines Umkehrschlusses aus der von Hager in der SWK 25/2005, S 746 unter Punkt 2.2 vertretenen Rechtsansicht, wonach die dem Mieter verrechnete, in der Rechnung gesondert ausgewiesene Energieabgabe diesem zu vergüten sei, gezogene Schlussfolgerung, dass im Falle eines fehlenden gesonderten Ausweises der Energieabgabe sehr wohl der Vermieter (= Rechnungsleger) die Vergütung beanspruchen könne, scheitert am klaren Wortlaut des Gesetzes. Der Gesetzgeber verfolgte, wie aus den Erläuterungen zum BGBl. I Nr. 158/2002 hervorgeht, mit dieser Bestimmung die primäre Absicht, die durch den betrieblichen Verbrauch der Energieträger tatsächlich belasteten Abnehmer (im vorliegenden Fall die Betreiber der Shops und die Bw., soweit Energie im Rahmen ihres eigenen Betriebes verbraucht worden ist) entsprechend zu entlasten. Die Energieabgabenvergütung kann nur von jenem Betrieb geltend gemacht werden, der die gelieferte Energie für den eigenen betrieblichen Bereich verwendet hat. Davon ist nicht auszugehen, wenn ein Betrieb die Energie nur ankauft, sie anschließend weiterliefert und diese in anderen Betrieben verbraucht wird (in diesem Sinne auch UFS 11.3.2008, RV/1393-L/07).

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis auf die die Jahre 2002 bis 2004 umfassende Außenprüfung, die die Rechtsansicht der Bw. bestätigt habe, sodass der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung in den Folgejahren spreche, nichts zu ändern. Denn nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben 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. 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 (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 114, Tz 9 und die dort zitierte Judikatur).

Soweit die Bw. jedoch im Rahmen ihres eigenen Betriebes als Betreiber des Einkaufszentrums NN die in Rede stehenden Energieträger für den Betrieb der Aufzüge, Rolltreppen, Klimatisierung, Be- und Entlüftung und Heizung usw. verbraucht hat, steht ihr die Vergütung zu. Der diesbezügliche Energieverbrauch und der daraus resultierende Vergütungsbetrag wurde von der Bw. in der Eingabe vom 28. Februar 2011, an den Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Graz, im Wege eines berechtigten Antrages auf Vergütung von Energieabgaben, ENAV 1, bekannt gegeben. Sie verwies darin auf die Berufungsentscheidung vom 10. Februar 2011, RV/0206-G/10 betreffend die Jahre 2006 und 2007 .

Die Vergütung errechnet sich danach mit 83.366,76 Euro.

Dieser Betrag steht ziffernmäßig außer Streit.

In diesem Ausmaß ist die Bw. zur Abnehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 EnAbgVerG geworden und hat daher einen entsprechenden Anspruch auf Vergütung der Energieabgaben. Denn die genannten Anlagen gehören zum Betriebsvermögen der Bw. und die daraus resultierenden Energieaufwendungen sind durch den Betrieb des Einkaufszentrums unmittelbar bedingt. Auch wenn diese Energiekosten vertragsgemäß den Shopbetreibern im Wege der Betriebskosten weiterverrechnet werden, ändert dies nichts daran, dass sie aus der eigenbetrieblichen Tätigkeit – nämlich der Zurverfügungstellung der Infrastruktur des Einkaufszentrums – resultieren.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

LÖSCHEN!! Graz, am 25. März 2011