



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 2xxx T., G-Straße, vertreten durch KS - Kompetenz und Service Steuerberatungs KG, 7400 Oberwart, Gustav Brunner-Straße 1/Top 10, vom 6. Februar 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Jänner 2013 betreffend Energieabgabenvergütung 2011 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Vergütung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) betreibt als Abwasserverband die Abwasserkläranlagen H. und D. sowie die Fäkalübernahmestelle D., letztere jeweils Gemeinde B..

Als Abwasserverband übernimmt der Bw. für die Verbandsgemeinden B., TS, V. und H- jeweils die Sammlung, Reinigung und Beseitigung der aus den Ortsnetzen anfallenden Abwässer durch Errichtung, Betreibung und Erhaltung einer zentralen Abwasserreinigungsanlage. Die Errichtung, Betreibung und Erhaltung der (Abwasser)Ortsnetze ist jedoch ausgenommen und verbleibt im Wirkungsbereich der einzelnen Verbandsgemeinden.

Mit Antrag vom 3. Oktober 2012 beantragte der Bw. für das Jahr 2011 für den Betrieb "Kläranlage" die Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2011 iHv € 3.674,18. Nach der Beilage zu dieser Erklärung sei hinsichtlich der verbrauchten elektrischen Energie vom Klärwärter wie folgt eine Aufteilung der Stromrechnungen auf die Bereiche "Biologie" (Rührwerke, Gebläse), "Schlammbehandlung" (Zentrifuge, Rücklaufschlammpumpe) und "sonstige Antriebe" (zB sonstige Rührwerke, Zulaufpumpköre innerhalb der Kläranlage) vorgenommen worden:

Energie:	Biologie	Schlamm- behandlung:	sonstige Antriebe:	Gesamt:
kWh:	192.149,00	13.122,00	76.961,00	282.232,00
in %:	68%	5%	27%	100%

Bei der Erlassung des Bescheides betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2011 wurde die vom Bw. für Pumpanlagen und Kläranlagen verbrauchte elektrische Energie zu 73% den Kläranlagen "Produktionsbetrieb – Abwasseraufbereitung" und zu 27% dem "Dienstleistungsbetrieb – Abwasserbeseitigung" zugerechnet.

In weiterer Folge wurde hinsichtlich der für den Betrieb der Pumpanlagen ("Dienstleistung – Abwasserbeseitigung") verbrauchter elektrischer Energie die Energieabgabenvergütung nur für den Zeitraum Jänner 2011, und damit im Ausmaß von einem Zwölftel gewährt. Der Vergütungsbetrag nach Energieabgabenvergütungsgesetz in Höhe von € 2.764,82 wurde wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:	Pumpwerk (27%):	Kläranlage (73%):
Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG:	344.192,85		
abzügl. Vorleistungen:	- 228.273,99		
Nettoproduktionswert:	115.918,86		
0,5% NPW:	579,59		
geleistete Elektrizitätsabgabe:	4.653,77	1.256,52	3.397,25
abzügl. 0,5% NPW:	- 579,59	- 156,49	- 423,10
Differenz:	4.074,18	1.100,03	2.974,15
abzügl. Selbstbehalt:	- 400,00	- 108,00	- 292,00
Energieabgabenvergütung:	3.674,18	992,03	2.682,15
davon 1/12 (Jänner 2011):		82,67	
Gesamtbetrag:	2.764,82		

Gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2011 wurde mit Eingabe vom 6. Februar 2013 fristgerecht berufen und eine antragsgemäße Erledigung beantragt. Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

Pumpwerke von Abwasserbeseitigungsanlagen würden seitens der Finanzverwaltung ab 2011 den nicht mehr vergütungsfähigen Dienstleistungsbetrieben zugeordnet. Aus diesem Grund sei die auf die Pumpwerke entfallende Energieabgabenvergütung iHv € 909,36 versagt worden. Dagegen richte sich die Berufung mit dem Begehren, den o.a. Bescheid ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu nehmen und den Antrag auf Energieabgabenvergütung auch für die Pumpwerke für den Zeitraum 02-12/2011 positiv zu erledigen.

Unbestritten würden Kläranlagen zu den Unternehmen zählen, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe, also zu den Produktionsbetrieben. Die Funktionalität dieser Produktionsbetriebe sei jedoch nur dann gewährleistet, wenn den Kläranlagen ungeklärte Abwässer zugeführt werden. Aus geographischer Sicht seien in diesem Produktionsprozess Pumpstationen aber immer dann unentbehrlich, wenn Höhenunterschiede zu bewältigen seien, um die Abwässer zu den Kläranlagen befördern zu können. Zum Heben des Mediums würden Pumpwerke stets dann dienen, wenn die Kanalstränge tiefer als die Kläranlage liegen. Je höher Niveauunterschiede beim Transport ungeklärter Abwasser zu bewältigen seien, umso intensiver werde die Installierung von Pumpwerken erforderlich sein.

Vergleichbar mit der Produktionskette einer Kläranlage und deren Pumpstationen seien Produktionsbetriebe, die zur Beschickung ihrer Halbfabrikate zu den Produktionsanlagen (Fertigungsanlagen) *Förderbänder* benötigen. Bei der Ermittlung des Anspruches auf Energieabgabenvergütung würden die auf die Förderbänder entfallenden Stromkosten natürlich bei der Berechnung des Vergütungsbetrages nicht ausgeschieden. Somit sei in keinsten Weise – be-

zogen auf den Anspruch der Energieabgabenvergütung – die Trennung von Kläranlagen (vergütungsfähig) und Pumpstationen (nicht vergütungsfähig) nachvollziehbar.

Die Einheitlichkeit des Produktionsprozesses (Kläranlage/Pumpstationen) werde zudem noch durch die Kanalgebühren untermauert, in denen alle Kostenfaktoren der Kläranlage und der Pumpstation in die Gebührenkalkulation einfließen.

Da eine Kläranlage ohne Zufuhr von ungeklärten Abwässern funktionslos sei, sei daraus der Schluss zu ziehen, dass die Energieabgabenvergütung für Abwasserbeseitigungsanlagen nur die Kläranlagen mitsamt deren Pumpstationen umfassen könne. Es werde daher beantragt, den Bescheid betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2011 aufzuheben und die Energieabgaben in der beantragten Höhe zu vergüten.

Mit Eingabe vom 8. April 2013 würden die bei der Berechnung der Energieabgabenvergütung berücksichtigten Stromausgaben ausschließlich die Kläranlagen H. und D. sowie die Fäkalübernahmestelle D. betreffen. Dieser Stromaufwand betreffe Pumpstationen, die sich *innerhalb* der *Kläranlagen* befinden. Der Bw. als Gemeindeabwasserverband N.O. habe somit keinen Stromaufwand für Pumpwerke außerhalb der Kläranlagen. Der Klärwärter habe eine Aufteilung der Stromrechnungen auf die Bereiche "Biologie" (zB Rührwerke, Gebläse), "Schlammbehandlung" (zB Zentrifuge, Rücklaufschlammpumpe) und "sonstige Antriebe" (zB sonstige Rührwerke, Zulaufpumpe *innerhalb* der Kläranlage) vorgenommen. Irrtümlich habe der Bw. den Bereich "sonstige Antriebe" als Pumpanlagen für die Zu- und Ableitung qualifiziert. Dieser Aufwand sei jedoch tatsächlich dem Produktionsbetrieb "Kläranlage" zuzuordnen. Tatsache sei, dass der Gemeindewasserverband N.O. keinen Stromaufwand für Pumpwerke außerhalb der Kläranlagen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz](#) (ENAVG) 1993 idF BGBl I 92/2004 sind die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5 % des Unterschiedsbetrages zwischen

1. Umsätzen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994](#) und
2. Umsätzen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994](#), die an das Unternehmen erbracht werden,

übersteigen (Nettoproduktionswert).

Ein Anspruch auf Vergütung besteht gemäß § 2 Abs. 1 ENAVG 1993 idF BGBl I 111/2010 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.

Über Antrag des Vergütungsberechtigten wird nach Abs. 2 leg.cit. je Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) der Betrag vergütet, der den in § 1 genannten Anteil am Nettoproduktionswert übersteigt. Der Antrag hat die im Betrieb verbrauchte Menge an den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern und die in § 1 genannten Beträge zu enthalten. Er ist spätestens bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Vorliegen der Voraussetzungen für die Vergütung zu stellen. Der Antrag gilt als Steuererklärung. Der Antrag ist mit Bescheid zu erledigen und hat den Vergütungsbetrag in einer Summe auszuweisen.

Bei der Berechnung des Vergütungsbetrages gilt nach § 2 Abs. 2 Z 2 ENAVG 1993 entweder die Grenze von 0,5% des Nettoproduktionswertes oder die folgenden Selbstbehalte, wobei der niedrigere Betrag gutgeschrieben wird:

- für elektrische Energie 0,0005 €/kWh
- für Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der Kombinierten Nomenklatur 0,00598 €/Normkubikmeter
- für Kohle der Positionen 2701, 2702, 2704, 2713 und 2714 der Kombinierten Nomenklatur 0,15 €/Gigajoule
- für Heizöl Extraleicht (gekennzeichnetes Gasöl Unterpositionen 2710 19 41, 2710 19 45, 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur) 21 €/1000 Liter
- für Heizöl leicht, mittel, schwer (Unterpositionen 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65, 2710 19 69 der Kombinierten Nomenklatur) 15 €/1000 kg
- für Flüssiggas (Unterpositionen 2711 12, 2711 13, 2711 14, 2711 19 der Kombinierten Nomenklatur) 7,5 €/1000 kg.

Der Vergütungsbetrag wird abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von 400 € gutgeschrieben.

Gemäß § 4 Abs. 7 ENAVG 1993 idF BGBl I 111/2010 sind die §§ 2 und 3, jeweils in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 111/2010, vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsbeträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.

Gemäß [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#) sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art ([§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#)) ausgenommen solche, die gemäß [§ 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets Wasserwerke sowie Anstalten zur Müllbeseitigung und zur *Abfuhr* von *Spülwasser* und Abfällen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der Bw. als Abwasserverband für das Jahr 2011 zur Vergütung der Energieabgaben hinsichtlich der von ihm ent-

richteten Stromkosten iZm dem Betrieb der Abwasserkläranlagen mitsamt Pumpanlagen und Mischwasserbehandlungsanlagen berechtigt ist. Dies insofern, als die Pumpanlagen und Mischwasserbehandlungsanlagen vom Bw. selbst betrieben und unabdingbar für den Betrieb der Abwasserkläranlagen sind.

Der Antrag auf Vergütung der Energieabgaben ist gemäß § 2 Abs. 2 ENAVG für jeden einzelnen Betrieb zu stellen. Der Begriff "Betrieb" wird im Energieabgabenvergütungsgesetz nicht näher definiert. Das Energieabgabenvergütungsgesetz bedient sich aber im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994. Demnach ist für das Energieabgabenvergütungsgesetz nicht auf einen ertragsteuerlichen, sondern auf einen umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff abzustellen (vgl. VwGH 11.12.2009, Zl. [2006/17/0118](#)). Dies entspricht auch der [Richtlinie 2003/96/EG](#) des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom (sog. "Energiesteuerrichtlinie").

Bei Körperschaften des öffentlichen Rechts besteht ein Vergütungsanspruch ebenfalls nur für "Betriebe" iSd Energiesteuerrichtlinie. Das sind im Wesentlichen nur ihre Betriebe gewerblicher Art iSd [§ 2 KStG 1988](#), wobei deren Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegen muss (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 2, Rz. 31).

Ist eine Tätigkeit einer KÖR nur aufgrund einer besonderen ertragsteuerrechtlichen Bestimmung als BgA anzusehen, ohne dass eine betriebliche Tätigkeit iSd Energiesteuerrichtlinie gegeben ist (zB fiktiver BgA iSd § 2 Abs. 2 KStG), kann eine Energieabgabenvergütung ebenfalls nicht gewährt werden. Ausgenommen hiervon sind Betriebe gewerblicher Art, die zufolge des § 2 Abs. 3 UStG als Unternehmer anzusehen sind (zB Wasserwerke etc.), da aufgrund des Inhalts der hier tatsächlich ausgeübten Tätigkeit von einer betrieblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann (s. sinngemäß Rz 217 Energieabgaben-RL 2011).

Nach [§ 2 Abs. 1 des Energieabgabenvergütungsgesetzes](#) besteht ein Anspruch auf Vergütung der Energieabgaben nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht. Die Körperlichkeit der Wirtschaftsgüter ist nicht vom Aggregatzustand abhängig, sodass sowohl feste als auch flüssige oder gasförmige Wirtschaftsgüter unter die Bestimmung fallen können. Entscheidend ist dabei, dass durch chemische oder physikalische (auch mechanische) Einwirkung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht.

Nach dem Gesetzestext des § 2 Abs. 1 ENAVG idF BGBl I 111/2010 können Dienstleistungsbetriebe für Jahre ab 2011 keine Vergütung der Energieabgaben mehr in Anspruch nehmen.

Die chemische bzw. physikalische Behandlung von Abwasser zur Herstellung von gereinigtem Wasser und Klärschlamm kann als Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter iSd § 2 Abs. 1 ENAVG angesehen werden, die zur Vergütung der Energieabgaben berechtigt (vgl. Grabner,

Energieabgabenvergütung für Wasseraufbereitungs- und Abwasserreinigungsanlagen, SWK 6/2000, S. 252ff).

Hingegen kann ein Betrieb, der Trinkwasser zu den Abnehmern bzw. das Abwasser zur Reinigungsanlage transportiert, nicht als Betrieb zur Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter angesehen werden (s. sinngemäß BMF 22.12.1999, GZ 14 0772/3-IV/14/99).

In welchem Umfang die Einrichtung ein Betrieb gewerblicher Art ist, richtet sich danach, inwieweit sich ein bestimmter *Tätigkeitsbereich* der Körperschaft aus dem Gesamtbild der Verhältnisse heraushebt. Bilden mehrere Tätigkeiten iSd § 2 Abs. 1 KStG eine Einheit, so ergeben sie insgesamt einen Betrieb gewerblicher Art, da die einen Betrieb gewerblicher Art bildende Einrichtungen sämtliche Tätigkeiten umfasst, die zur Erzielung von Einnahmen entfaltet werden (vgl. VwGH 28.10.1997, Zl. [93/14/0224](#)).

Entscheidend sind für die Beantwortung der Frage des Umfanges eines BgA sind daher nach der Rspr des VwGH letztendlich dieselben objektiven Grundsätze, die zur Lösung der Frage herangezogen werden, ob ein Unternehmer eine oder mehrere verschiedene gewerbliche Tätigkeiten entfaltet (vgl. VwGH 16.12.1986, Zl. [84/14/0118](#); 22.11.1995, Zl. [94/15/0154](#); 21.5.1990, Zl. [88/15/0038](#)).

Ebenso ist eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen und deren Behandlung als einheitlicher BgA bei engem technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang verschiedener Einrichtungen, zB Verlag und Druckerei möglich. Soweit nicht gleichartige Tätigkeiten vorliegen, ist deren Zusammenfassung zu einem einheitlichen BgA möglich, als sie sich gegenseitig ergänzen (s. sinngemäß KSt-RL 2013, Rz 67).

Nach der Rspr des VwGH stellt eine Zweikreis-Kanalisationsanlage zur Abfuhr von Regenwasser einerseits und zur Abfuhr von Fäkalien andererseits unabhängig von der Frage, in wie vielen "Kreisen" dieses System ausgeführt ist, einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des [§ 2 Abs. 3 UStG 1972](#) aufgrund des wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Zusammenhanges wie auch nach der Verkehrsauffassung dar (vgl. VwGH 21.5.1997, Zl. [93/14/0033](#)). Für die umsatzsteuerliche Beurteilung macht es dabei keinen Unterschied, ob ein Mischsystem (Ein-Kreis-System) oder ein Trennsystem (Zwei- oder Mehr-Kreis-System) vorliegt (vgl. Schuchter, UStG: Abfuhr von Spülwässern erfasst auch Niederschlagswasser, RdW 1997, S. 568ff; s. sinngemäß Rz 272 USt-RL 2000).

Im vorliegenden Fall betreibt der Bw. als Abwasserverband in die Abwasserkläranlagen in H. und D. (Gemeinde B.) sowie die Fäkalienübernahmestelle in D. (Gemeinde B.). Der Stromverbrauch iZm den Pumpanlagen betrifft Pumpanlagen, die sich jeweils innerhalb der Kläranlage befinden. Es ist somit kein Stromaufwand außerhalb der Kläranlagen gegeben.

Die in Zusammenhang mit dem Betrieb der Abwasserkläranlage und den Pumpanlagen angefallenen Energiekosten werden ebenso dem Bw. direkt vorgeschrieben und auch von ihm getragen.

Die Abwasserkläranlagen bilden mitsamt den dazugehörigen Pumpanlagen einen *einheitlichen Betrieb* gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG, der *einen Betrieb* darstellt, dessen Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.

Es ist daher im vorliegenden Fall nicht sachgerecht, den Betrieb der Abwasserkläranlagen mitsamt den Pumpanlagen in den "Produktionsbetrieb-Abwasseraufbereitung" und in den "Dienstleistungsbetrieb-Abwasserbeseitigung" aufzuteilen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Höhe der Energieabgabenvergütung für das Jahr 2011 wird daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG:	344.192,85
abzügl. Vorleistungen:	- 228.273,99
Nettoproduktionswert:	115.918,86
0,5% NPW:	579,59
geleistete Elektrizitätsabgabe:	4.653,77
abzügl. 0,5% NPW:	- 579,59
Differenz:	4.074,18
abzügl. Selbstbehalt:	- 400,00
Energieabgabenvergütung:	3.674,18

Wien, am 12. April 2013