



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. GmbH & CoKG, Besitz- und Verwaltungsgesellschaft, G., vertreten durch Dr. Binder & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8010 Graz, Neufeldweg 93, vom 17. August 2007 und 26. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Juli 2007 und 15. Jänner 2010 betreffend Energieabgabenvergütung für die Kalenderjahre 2006 und 2007, vertreten durch ADir. Johann Marbler nach der am 9. Februar 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Vergütungsbeträge sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden die Anträge auf Vergütung von Energieabgaben (Elektrizitätsabgabe und Erdgasabgabe) mit folgender Begründung abgewiesen:

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 - EAVG), 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 Vermietung und Verpachtung von Geschäftsflächen eines Einkaufszentrums und die Ausübung der damit zusammenhängenden Verwaltung stellten inhaltlich keine betriebliche Tätigkeit, sondern Vermögensverwaltung dar. 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.

Dagegen hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Nach § 2 Abs. 1 EAVG 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 weitergelieferte 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. GmbH & CoKG betreibe das Einkaufszentrum Bw.. 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.

Die Bw. hat gegen die das Jahr 2006 betreffende abweisende Berufungsvorentscheidung – die Begründung entspricht der Begründung des angefochtenen Bescheides - mit folgender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

Bei der Bw. GmbH & CoKG (nunmehr nach Umgründung im Jahr 2008 Bw. GmbH) handle es sich eindeutig um eine betriebliche Tätigkeit, weil die Vermögensverwaltung bei weitem überschritten werde. Es lägen Leistungen von wesentlichem Umfang vor, die über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgingen.

Die Bw. sei verantwortlich für den gesamten Betrieb des Einkaufszentrums und beschäftige dafür rd. 20 Mitarbeiter. Es läge, abgesehen von den Liegenschaften, auch eigenes

Anlagevermögen in beträchtlichem Umfang vor. Zusätzlich zu den Betriebskosten werde von den Bestandnehmern dafür ein quadratmeterbezogener "EKZ-Beitrag" 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 Spieleburg (Kinderbetreuung)
- Abrechnung der Stromkosten mit den Elektrizitätsunternehmen (eigene technische Anlage)
- Überwachung des Einkaufszentrums usw.

In der Eingabe vom 1. Februar 2011 hat die Bw. im Wege von Eventualanträgen den im Rahmen ihres eigenen Betriebes als Betreiber des Einkaufszentrums angefallenen Energieverbrauch an Strom, Gas und Fernwärme und die sich daraus ergebenden Vergütungsbeträge bekannt gegeben.

In der 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.

Vom Vertreter der Amtspartei wurde Folgendes vorgebracht:

Nachdem die Kosten für Strom und Gas dem einzelnen Shopbetreiber im Wege der Betriebskosten im Pauschale/m<sup>2</sup> verrechnet werden, wird ihm auch anteilig die Energie

geliefert, da die Nutznießer die Shopbetreiber sind, da die Leistungen den Kunden zugute kommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Gemäß § 1 Abs. 3 zweiter Teilstrich leg. cit. ist in die Energieabgabenvergütung Erdgas im Sinne des Erdgasabgabegesetzes (Unterposition 2711 21 00 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 den Berufungen aus nachstehenden Erwägungen lediglich ein teilweiser Erfolg beschieden sein:

Soweit die von der Bw., die das Einkaufszentrum Bw. betreibt, bezogenen Strom- und Erdgaslieferungen an ihre Pächter (= Betreiber der einzelnen Shops) weiterverrechnet werden, hat sie selbst keinen Vergütungsanspruch, da sie insoweit die Energieträger an die Betreiber der einzelnen Geschäftslokale "liefert", was jedoch nach dem eindeutigen und unmissverständlichen Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 1 EAVG den zwingenden Ausschluss des Vergütungsanspruches zur Folge hat.

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 – "Ein Anspruch auf Vergütung besteht nach § 2 Abs. 1 EAVG nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht." – enthaltenen Punkt 15.3 - *"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."* - nichts für die Bw. gewonnen werden. Denn 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 Bw. die in Rede stehenden Energieträger für den Betrieb der Aufzüge, Rolltreppen, Klimatisierung, Be- und Entlüftung und Heizung usw. verbraucht hat - der diesbezügliche Energieverbrauch und die daraus resultierenden Vergütungsbeträge wurden von der Bw. in den Eventualanträgen vom 1. Februar 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt gegeben und vom Vertreter des Finanzamtes im Zuge des Erörterungsgesprächs am 9. Februar 2011 ziffernmäßig außer Streit gestellt - und damit insoweit zum Abnehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 EAVG geworden ist, hat sie einen entsprechenden Anspruch auf Vergütung der Energieabgaben. Denn diese 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 – Zurverfügungstellung der Infrastruktur des Einkaufszentrums – resultieren.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 10. Februar 2011