



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Marktgemeinde S., 2xxx S., O-Straße, vertreten durch Kommunal Control Revisions, Consulting und Steuerberatungs GmbH, 1040 Wien, Trappelgasse 4, vom 26. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vom 19. Juni 2012 betreffend Energieabgabenvergütung 2011 entschieden:

Der Berufung gegen den Abweisungsbescheid betreffend Energieabgabenvergütung 2011 für den BgA "Kindergarten" wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Vergütungsbetrag betreffend Energieabgabenvergütung 2011 wird in Höhe von € 104,40 festgesetzt.

Die Berufung gegen den Abweisungsbescheid betreffend Energieabgabenvergütung 2011 für den BgA "Freibad" wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Gemeinde, die für das Jahr 2011 hinsichtlich der Betriebe gewerblicher Art "Freibad" und "Kindergarten" die nachstehenden Vergütungen von Energieabgaben für das Jahr 2011 wie folgt beantragte:

Bezeichnung:	Freibad:	Kindergarten:
Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 und 2 UStG:	12.432,00	32.677,00
abzügl. Vorleistungen:	- 31.679,00	- 42.270,00
Nettoproduktionswert:	0,00	0,00

geleistete Elektrizitätsabgabe:	1.071,72	242,58
---------------------------------	----------	--------

Bezeichnung:	Freibad:	Kindergarten:
geleistete Erdgasabgabe:	-	356,60
geleistete Mineralölsteuer:		1.392,29
abzügl. Selbstbehalt II:	- 35,72	- 338,75
Differenz:	1.036,00	1.652,72
Selbstbehalt:	- 400,00	- 400,00
Vergütungsbetrag:	636,00	1.252,72

Bezeichnung:	Betrag:	Betrag:
Verbrauch elektr. Energie (kWh):	71.448,00	16.172,00
Verbrauch Erdgas (m3):		5.403,00
Verbrauch Mineralöl (Liter):		14.207,00
0,0005 x elektr. Energie (kWh):	35,72	8,09
0,00598 x Erdgas (m3):	-	32,31
0,021 x Erdöl (Liter):	-	298,35
Selbstbehalt II:	35,72	338,75

Mit Abweisungsbescheiden vom 19. Juni 2012 wurden jeweils die Anträge der Bw. auf Vergütung der Energieabgaben 2011 für die Betriebe gewerblicher Art "Freibad" und "Kindergarten" mit der Begründung abgewiesen, dass für Antragszeiträume nach dem 31. Dezember 2010 eine Energieabgabenvergütung nur noch für Betriebe zulässig sei, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe. Für sog. "Dienstleistungsbetriebe" sei die Energieabgabenvergütung für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 somit ausgeschlossen. Nach § 4 Abs. 7 ENAVG seien diese Änderungen vorbehaltlich der Genehmigung durch die EU-Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden. Die schriftliche Ausfertigung der Genehmigung der Gesetzesänderung durch die EU-Kommission sei im Amtsblatt der EU vom 30.9.2011, ABl. C 288/21, erfolgt.

Gegen die Abweisungsbescheide vom 19. Juni 2012 wurde mit Eingaben vom 26. Juni 2012 fristgerecht berufen und jeweils eine erklärungskonforme Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2011 beantragt. Insbesondere werde der Ausschluss von Dienstleistungsbetrieben von der Energieabgabenvergütung ab 2011 als unions- und verfassungswidrig erachtet. Wegen unsachlicher Diskriminierung werde wegen Verletzung des Gleichheitssatzes eine Beschwerde an den VfGH angestrebt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In dem Telefonat vom 1. Oktober 2012 wird dem steuerlichen Vertreter iZm einer Mail vom gleichen Tag mitgeteilt, dass die aliquote Energieabgabenvergütung für den Zeitraum Jänner 2011 für den BgA "Kindergarten" iHv € 104,40 betrage. Für den BgA "Freibad" komme keine aliquote Vergütung von Energieabgaben für diesen Zeitraum in Betracht, da es sich hierbei

um einen Saisonbetrieb handelt, wo für diesen Zeitraum keine betriebliche Tätigkeit entfaltet werde.

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 die Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 wegen unsachlicher Diskriminierung als unions- und verfassungswidrig anzusehen ist.

ad Gleichheitswidrigkeit der Einschränkung der EnAbgVerg auf Dienstleistungsbetriebe:

Zunächst die festzuhalten, dass es ausschließlich Sache des VfGH ist, Verletzungen des Verfassungsrechts festzustellen. Der Unabhängige Finanzsenat hat bestehende Gesetze auch dann anzuwenden, wenn sie möglicherweise (oder tatsächlich) verfassungswidrig sind.

In den Erläuternden Bemerkungen wurde die Streichung der Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe lediglich mit dem Satz begründet: "Der Kreis der Anspruchsberechtigten ist zu weit gefasst". Die neue Bestimmung ist vom UFS ungeachtet des Faktums anzuwenden, dass der Gesetzgeber die Abschaffung jahrelang gewährter Vergütungen nicht ausreichend begründete, damit die sachliche Differenzierung auch für die Betroffenen klar erkennbar ist. Der Umstand, dass die Einführung der Vergütung für Dienstleistungsbetriebe ab 2002 offenkundig auch dem Zweck diene, mittels Gleichstellung beider Betriebsarten den produzierenden Unternehmen die Rückzahlung der bereits gewährten Vergütungsbeträge für die Jahre 1996 bis 2001 zu ersparen (um nach einer angemessenen Frist wieder den alten Gesetzeszustand für Dienstleistungsbetriebe herzustellen), führt zu keiner erkennbaren Verfassungswidrigkeit (s. sinngemäß UFS 23.3.2012, GZ. RV/0327-L/12).

Im Übrigen ist auf das VfGH-Erkenntnis vom 12.12.2002, Zl. B 1348/02, zu verweisen: In diesem Erkenntnis hat der VfGH eine Gegenüberstellung der Wettbewerbssituation eines inländischen Produktionsbetriebs und eines inländischen Dienstleistungsbetriebs vorgenommen. Dabei ist er zu dem Ergebnis gekommen, dass inländische Dienstleistungsbetriebe im Regelfall

nur auf nationaler Ebene miteinander konkurrieren, wohingegen inländische Produktionsbetriebe ihre Produkte im Regelfall auf dem gesamten europäischen Markt anbieten und dementsprechend auch in Konkurrenz zu ausländischen Produktionsbetrieben stehen.

Nach Ansicht des VfGH in dem vorstehenden Erkenntnis liegt allerdings ein Härtefall vor, wenn ein energieintensiver österreichischer Dienstleistungsbetrieb seine Dienstleistungen auf einem konkurrierenden europäischen Markt anbietet. Insbesondere wurde in diesem Zusammenhang für einen Bergbahn- bzw. Seilbahnbetrieb ausgesprochen, dass für ein solches Unternehmen die Wettbewerbssituation mit ausländischen vergleichbaren Betrieben eher ein Ausnahmefall ist. Ein Kunde, der eine Dienstleistung eines Seilbahnunternehmens im Inland in Anspruch nehmen will, wird in aller Regel nicht mit dem Anbot eines ausländischen Seilbahnunternehmens vergleichen, da die nachgefragte Dienstleistung nicht ohne Weiteres austauschbar ist. Der vom Seilbahnunternehmen angebotene Zielort wird eben nur vom inländischen Seilbahnunternehmen und nicht auch von einem ausländischen Seilbahnunternehmen angeboten. Eine nicht gewährte Energieabgabenvergütung für das inländische Seilbahnunternehmen führt zwar zu höheren Kosten und damit zu einem höheren Preis. Dieser höhere Preis stellt in aller Regel keinen Wettbewerbsvorteil für den ausländischen Seilbahnunternehmer dar. Lediglich in Fällen, in denen etwa an einer Bundesgrenze gelegener Zielort zugleich durch ein inländisches und ein ausländisches Seilbahnunternehmen erschlossen wird, kann sich die Wettbewerbssituation ergeben, die für sich aber als Härtefall erscheint und daher zu keiner Verletzung des Gleichheitssatzes führt (vgl. VfGH-Erk VfSlg 16771/2002).

Ähnliche Überlegungen sind bei den Betrieben gewerblicher Art der Bw. "Freibad" und "Kindergarten" anzustellen, die primär einen lokalen Bedarf abdecken und nicht in einem überregionalen Wettbewerb zu anderen Betrieben stehen.

Im Übrigen verfolgt die Regelung der Energieabgabenvergütung das rechtspolitische Ziel, mit der Entlastung der energieintensivsten Unternehmen die Wettbewerbsfähigkeit der (körperliche Wirtschaftsgüter produzierenden) Betriebe zu erhalten. Die in § 2 Abs. 1 ENAVG 1996 vorgenommene Beschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe liegt daher im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des einfachen Bundesgesetzgebers, der auch Härtefälle in Kauf nehmen könne. Ist ein Betrieb an einen Standort im Inland gebunden, nehme er nicht im gleichen Maße am Wettbewerb des europäischen Marktes teil, wie Betriebe, die schwerpunktmäßig körperliche Wirtschaftsgüter herstellen (vgl. VfGH 12.12.2002, Zl. B 1348/02).

Der VfGH hat damit bereits 2002 deutlich zum Ausdruck gebracht, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei stehen muss, hinsichtlich der Energieabgabenvergütung zwischen Produkti-

onsbetrieben und Dienstleistungsbetrieben zu unterscheiden, weil erstere in größerem Wettbewerb mit ausländischen Betrieben stehen.

ad Unionsrechtswidrigkeit des § 2 Abs. 1 ENAVG idF BGBl I 111/2010:

Dass die Einschränkung der Vergütung auf Produktionsbetriebe eine staatliche Beihilfe darstellt, ist nach den Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2011 unstrittig (vgl. EB RV 981 BlgNR XXIV. GP 141), welche für den Zeitraum 1. Februar 2011 bis 31. Dezember 2013 befristet ist. Die Eigenschaft als "Beihilfe" ergibt sich insbesondere bereits aus dem EuGH-Urteil vom 8.11.2001, Rs C-143/99, *Adria-Wien-Pipeline*).

Zum Zeitpunkt des Ergehens des EuGH-Urteils in der Rs C-143/99, *Adria-Wien-Pipeline*, gab es weder eine Energiesteuer-Richtlinie, Zl. 2003/96/EG, noch eine Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO).

Nach Art. 17 EnStRL "können" Mitgliedstaaten für energieintensive Betriebe Steuerermäßigung vorsehen. Führt ein Mitgliedstaat Vergütungsregelungen ein, ist er nicht automatisch verpflichtet, diese Vergütungsregelungen auf sämtliche Betriebe anzuwenden. Art 17 Abs. 1 lit. a letzter Satz EnStRL ermöglicht den Mitgliedstaaten explizit die Anpassung des Betriebsbegriffs an verkaufswert-, prozess- und sektorbezogene Gegebenheiten. Soll daher ausschließlich der Sektor der *Produktionsbetriebe* energiesteuerlich begünstigt werden, so steht dies im Einklang mit Art. 17 Abs. 1 letzter Satz EnStRL (vgl. Bieber, Ist die Einschränkung der ENAVG auf Produktionsbetriebe durch das BBG 2011 unionsrechts- und verfassungskonform, ÖStZ 2012, S. 60ff). Die Vereinbarkeit der Energieabgabenvergütung mit Art. 17 EnStRL führt jedoch nicht automatisch zur Unionsrechtskonformität des § 2 ENAVG, da die nationale Regelung ferner nicht gegen das Beihilfenverbot des Art. 107 AEUV verstoßen darf.

Auf der Grundlage des Art. 109 AEUV kann der Rat in Form von Durchführungsverordnungen diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, welche vom Anmeldeverfahren gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV ausgenommen sind. Demgemäß wird die EU-Kommission durch Art. 1 Abs. 1 VO 994/98 dazu ermächtigt, bestimmte Gruppen von Beihilfen mittels VO als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar zu erklären. Art. 1 Abs. 1 lit. a sublit. iii VO 994/98 nennt explizit Beihilfen zugunsten von *Umweltschutzmaßnahmen*.

Auf der Grundlage der VO 994/98 hat die EU-Kommission die "Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) 800/2008 erlassen, die bis zum 31. Dezember 2013 gilt. Die Anwendung der AGVO ermöglicht einem Mitgliedstaat die **sofortige Gewährung** einer **Beihilfe**, **ohne** dass eine vorherige **Anmeldung** bei der Kommission erforderlich ist. Der Mitgliedstaat muss die Kommission lediglich binnen 20 Arbeitstagen ab Inkrafttreten der Beihilfe anhand eines Informationsblattes über die Beihilfe informieren. Nach der AGVO freigestellte Bei-

hilfen sind *keine bestehenden Beihilfen*, sondern müssen nach Auslaufen der Geltung der AGVO wieder angemeldet werden, sofern deren Geltungsdauer nicht verlängert wird oder eine andere Freistellungsverordnung an ihre Stelle tritt.

Nach dem Amtsblatt der Europäischen Union vom 30.9.2011, ABl C 288/21, handelt es sich bei der Einschränkung des § 2 Abs. 1 EAVG auf Produktionsbetriebe um eine **Beihilfe**, die auf der Grundlage der **AGVO gewährt** wird. Die österreichische Beihilfe ist laut dem vom BMF übermittelten Informationsblatt von **1. Februar 2011** bis **31. Dezember 2013** befristet und mit einem Höchstbetrag von 500 Mio. EUR begrenzt. Die Beihilfe unterliegt nach Art. 10 AGVO der Beihilfenkontrolle.

Die Anwendung der AGVO ermöglicht einem Mitgliedstaat die sofortige Gewährung einer Beihilfe, ohne dass eine vorherige Anmeldung bei der EU-Kommission erforderlich ist. Der Mitgliedstaat muss die Kommission lediglich binnen 20 Arbeitstagen ab Inkrafttreten der Beihilfe anhand eines Informationsblatts über die Beihilfe informieren (vgl. Bieber, ÖStZ 2012/98, S. 60).

Der in § 2 Abs. 1 ENAVG idF BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, vorgesehene Ausschluss von Dienstleistungsbetrieben von der Energieabgabenvergütung ist gemäß § 4 Abs. 7 leg.cit. vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.

Für die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 7 ENAVG ergibt sich hierzu sowohl aus der Wortinterpretation als auch aus dem historischen Willen des Gesetzgebers (Materialien RV 981 Blg 24. GP, 141) eindeutig, dass die Neuregelung nur dann gelten sollte, wenn ein positiver Entscheid der Europäischen Kommission vorliegt, in Ermangelung eines solchen die bisherige Regelung jedoch weiterbestehen soll.

Der österreichische Gesetzgeber hat die Anwendbarkeit der einschränkenden Regelung daher in § 2 Abs. 1 ENAVG eindeutig von einem positiven Entscheid der Kommission abhängig gemacht.

Nach Ansicht des VwGH ist die Europäische Kommission darüber informiert worden, dass die Beihilfe (Neuregelung durch das Budgetbegleitgesetz 2011) eine Laufzeit vom 1. Februar 2011 bis zum 31. Dezember 2012 habe; diese Information ist der Kommission auch nicht vor dem 1. Februar 2011 übermittelt worden.

Der positive Entscheid der Europäischen Kommission für die Anwendbarkeit der einschränkenden Regelung ist daher für den Zeitraum bis zum 1. Februar 2011 wegen der erst nach dem 1. Februar 2011 erfolgten Anzeige nicht gegeben.

Die Bestimmung des § 2 ENAVG idF BGBl I 111/2010 ist sohin auf Vergütungsanträge, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen, insoweit anzuwenden, als sie die Vergütung von nach dem 31.1.2011 geleistete Energieabgaben betreffen. Eine Normprüfungskompetenz kommt dem Unabhängigen Finanzsenat nicht zu. Er ist an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden (vgl. VfGH 12.12.2002, B 1348/02), weshalb dem Berufungsbegehren auf Nichtanwendung des Ausschlusses der Dienstleistungsbetriebe auf der Grundlage des § 2 EAVG idF BGBl I 111/2010 bezogen auf Vergütungszeiträume ab dem 1.2.2011 wegen verfassungsrechtlicher Bedenken in Bezug auf die Gleichbehandlung nicht beigetreten werden kann.

In diesem Umfang wird der Berufung gegen den Abweisungsbescheid betreffend Energieabgabenvergütung 2011 für den Betrieb gewerblicher Art "Kindergarten" teilweise Folge gegeben und die Energieabgabenvergütung für den Zeitraum Jänner 2011 wie folgt ermittelt:

BgA "Kindergarten":	Betrag:
Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG:	2.723,08
abzügl. Vorleistungen:	- 3.522,50
Differenz:	-

geleistete Elektrizitätsabgabe:	20,22
geleistete Erdgasabgabe:	29,72
geleistete Mineralölsteuer:	116,02
SUMME:	165,96
abzügl. Selbstbehalt II:	- 28,23
Differenz:	137,73
abzügl. Selbstbehalt:	- 33,33
Vergütungsbetrag:	104,40

Selbstbehalt II:	Betrag:
elektrische Energie:	0,67
Verbrauch Erdgas:	2,69
Verbrauch Mineralöl:	24,86
SUMME:	28,23

Hinsichtlich des Betriebes gewerblicher Art "Freibad" handelt es sich um einen Saisonbetrieb, für den im Zeitraum Jänner 2011 keine betriebliche Tätigkeit entfaltet und daher keine aliquote Vergütung von Energieabgaben beantragt wird.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Oktober 2012