

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache BC vom 27.06.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes CD vom 11.07.2012, betreffend Energieabgabenvergütung 2011 zu Recht erkannt:

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. (Diese entsprechen dem Antrag auf Vergütung für 2011 vom 28.06.2012)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Vorausgeschickt wird, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind (§ 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 13/2014).

Der Beschwerdeführer (BF) ist ein Abwasserverband und stellte einen Antrag auf Energieabgabenvergütung für das Jahr 2011. Das Finanzamt gab diesem Antrag nur teilweise statt. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 2 Abs. 1 iVm § 4 Abs. 7 EnAbgVergG (idF BGBl. I Nr. 111/2010) für Antragszeiträume nach dem 31.12.2010 eine Energieabgabenvergütung nur noch für Betriebe zulässig sei, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe. Für sogenannte Dienstleistungsbetriebe sei eine Energieabgabe für Zeiträume nach dem 31.12.2010 somit

ausgeschlossen. Für die Energieabgabenvergütung 2011 habe daher nur der Betrieb der Kläranlage, nicht jedoch der Betrieb des Pumpwerkes berücksichtigt werden können.

Dagegen richtete sich die Beschwerde des BF. Wie aus dem Antrag hervorgehe, verteilen sich die Kilowattstunden bzw. auch die Energieabgabe zum überwiegenden Teil auf die Kläranlage (rd. 91 %) und nur zu rund 9 % auf die Pumpwerke. Bei diesem Anteilsverhältnis des Stromverbrauches liege wohl der betriebliche Schwerpunkt der Abwasserbeseitigungsanlage in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, womit der Betrieb dieser Anlage zu den Produktionsbetrieben zähle und vergütungsfähig sei.

Zusätzlich werde die Verfassungswidrigkeit des Budgetbegleitgesetzes geltend gemacht. Es sei nicht gerechtfertigt, dass Dienstleistungsbetriebe mit hohem Energiebedarf von der Energieabgabenvergütung ausgeschlossen würden, im Gegensatz zu Produktionsbetrieben.

### **Rechtslage/Erwägungen:**

Gemäß § 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (EnAbgVergG) idF BGBI. I Nr. 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 EnAbgVergG idF BGBI. I Nr. 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 EnAbgVergG 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 EnAbgVergG idF BGBI. I Nr. 111/2010 sind die §§ 2 und 3, jeweils in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBI. I Nr. 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.

Verfahrensgegenständlich ist die Frage, ob der BF, ein Abwasserverband, für das Jahr 2011 zur Vergütung der Energieabgaben hinsichtlich der von ihm entrichteten Stromkosten iZm dem Betrieb einer Abwasserkläranlage mitsamt Pumpwerken berechtigt ist, wobei die Pumpwerke für den Betrieb der Abwasserkläranlage unabdingbar sind. Liegt nämlich ein Kanalnetz tiefer als die Kläranlage, zu welcher das Abwasser transportiert werden soll, müssen Pumpwerke errichtet werden, um das Abwasser zur Kläranlage bzw. zu einem höherliegenden Kanalabschnitt, von dem es zur Kläranlage fließen kann, zu pumpen. Auch die Pumpwerke der BF dienen ausschließlich in weiterer Folge dem Betrieb der Kläranlage und sind unbedingt erforderlich, um das Abwasser überhaupt in die Kläranlage befördern zu können.

Der Antrag auf Vergütung der Energieabgaben ist gemäß § 2 Abs. 2 EnAbgVergG 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, 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 elektrischem 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. Oberhuber in Quatschnigg / Renner / Schellmann / Stöger / Vock (Hrsg.), KStG 1988, § 2 Tz 31).

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 (Produktionsbetriebe).

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, dass also eine wesentliche Änderung der Marktähnlichkeit des Wirtschaftsgutes herbeigeführt wird.

Nach dem Gesetzestext des § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BGBl. I Nr. 111/2010 können Dienstleistungsbetriebe für Jahre ab 2011 keine Vergütung der Energieabgaben mehr in Anspruch nehmen, wobei nach der Judikatur für Jänner 2011 ein Anspruch noch besteht (vgl. VwGH 30.01.2013, 2012/17/0469 mwN).

Die chemische bzw. physikalische Behandlung von Abwasser zur Herstellung von gereinigtem Wasser und Klärschlamm kann als Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter iSd § 2 Abs. 1 EnAbgVergG angesehen werden, die zur Vergütung der Energieabgaben berechtigt (vgl. Grabner, Energieabgabenvergütung für Wasseraufbereitungs- und Abwasserreinigungsanlagen, SWK 6/2000, S 252; Grabner / Schwab, Die Highlights aus dem Energieabgabenrichtlinien-Wartungserlass 2013, SWK 31/2013, 1376 ).

Hingegen kann ein - eigenständiger - Betrieb, der Trinkwasser zu den Abnehmern bzw. das Abwasser zur Reinigungsanlage transportiert, nicht als Betrieb zur Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter angesehen werden (vgl. Grabner, Energieabgabenvergütung für Wasseraufbereitungs- und Abwasserreinigungsanlagen, SWK 6/2000, S 252).

In welchem Umfang die Einrichtung ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) 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 1988 eine Einheit, so ergeben sie insgesamt einen Betrieb gewerblicher Art, da die einen Betrieb gewerblicher Art bildenden Einrichtungen sämtliche Tätigkeiten umfasst, die zur Erzielung von Einnahmen entfaltet werden (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0224).

Entscheidend für die Beantwortung der Frage des Umfanges eines BgA sind daher nach der Rechtsprechung 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, 84/14/0118; 22.11.1995, 94/15/0154; 21.5.1990, 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).

Im vorliegenden Fall betreibt der BF als Abwasserverband eine Kläranlage zur Reinigung von Abwässern sowie Pumpwerke. Der Stromverbrauch iZm den Pumpanlagen betrifft Pumpwerke, die jeweils ausschließlich für den Transport der Abwässer zu der Kläranlage sorgen.

Die Abwasserkläranlage bildet mitsamt der dazugehörigen Pumpanlage einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994, der einen Betrieb darstellt, dessen Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt (vgl. UFS vom 3.6.2013, RV/1100-W/13; 5.4.2013, RV/0582-W/13; 12.4.2013, RV/0825-W/13).

Es ist daher im vorliegenden Fall nicht sachgerecht, den Betrieb der Abwasserkläranlage mitsamt der Pumpanlage in den "Produktionsbetrieb-Kläranlage" und in den "Dienstleistungsbetrieb-Pumpanlagen" aufzuteilen. Ein gesonderter Betrieb gewerblicher Art "Abwasserbeseitigung bzw. Abwassertransport", für den ausschließlich im Zeitraum Jänner 2011 eine aliquote Energieabgabenvergütung im Ausmaß von einem Zwölftel der geleisteten Energieabgaben beantragt werden könnte, liegt nicht vor.

Der Betriebszweck des BF liegt im vorliegenden Fall unzweifelhaft im Betrieb einer Abwasseraufbereitungsanlage. Der Transport der Abwässer stellt daher nur ein Mittel zum Zweck dar, um die Abwässer aufzubereiten und reinigen zu können und ist nicht als eigenständiger Dienstleistungsbetrieb zu qualifizieren.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

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

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994:	834.791,85
abzüglich Vorleistungen:	- 1.068.054,17
Nettoproduktionswert:	0,00
davon 0,5% NPW:	0,00
geleistete Elektrizitätsabgabe:	11.865,38
abzüglich 0,05% von 791.025 (kWh- Gesamtverbrauch)	-395,51

Differenz:	11.469,87
abzügl. Selbstbehalt:	- 400,00
<b>Vergütungsbetrag:</b>	<b>11.069,87</b>

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da die zu lösende Rechtsfrage (Energieabgabenvergütung für Abwasseraufbereitungsanlagen, Qualifizierung als Produktionsbetrieb dem Grunde nach bzw. für Teilbereiche) in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht beantwortet wird.

Graz, am 9. April 2014