

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerden der Stadtgemeinde X., vertreten durch BZG Wirtschaftstreuhand GmbH, Wienerstraße 113/A/1, 3571 Gars am Kamp, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14.06.2014, betreffend Energieabgabenvergütung für die Jahre 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Vergütungsbetrag wird festgesetzt
für 2011 in Höhe von 463,34 €,
für 2012 in Höhe von 536,01 €.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Gemeinde, die ein Wasserwerk betreibt.

Die Bf reichte für die Jahre 2011 und 2012 am 7.6.2013 **Erklärungen betreffend Energieabgabenvergütung** ein und beantragte eine Vergütung von 463,34 € für 2011 und von 536,01 € für 2012.

Das Finanzamt gab dem Antrag betreffend 2011 mit Bescheid vom 14.6.2013 nur teilweise statt, da es sich bei der Wasserversorgung um einen Dienstleistungsbetrieb handle, und setzte die Energieabgabenvergütung in Höhe von 38,61 € (für Jänner 2011, 1/12 des Jahresbetrages) fest. Hinsichtlich 2012 wies das Finanzamt den Antrag mit der gleichen Begründung ab.

Mit **Berufungen** vom 28.6.2013 beantragte die Bf die erklärungskonforme Rückvergütung der Energieabgaben.

Der steuerliche Vertreter verwies dazu auf BMF vom 22.12.1999, GZ. 14 0772/3-IV/14/99, MR Dr. Grabner, wonach die chemische bzw. physikalische Behandlung von Wasser zur Aufbereitung als Trinkwasser wie zB durch UV-Lichtbestrahlung

oder Entkeimungsanlagen, wie auch die chemische bzw. physikalische Behandlung von Abwasser zur Herstellung von gereinigtem Wasser und Klärschlamm als Produktionsbetrieb gelte.

Das Rohwasser der Stadtgemeinde müsse über eine eigene Wasseraufbereitungsanlage aufbereitet werden, um die Trinkwasserversorgung aufrechterhalten zu können. Konkret sei es notwendig, nach Filtern das Rohwasser vorgeschaltet mittels Ozonanlage zur Entkeimung, sowie auch Voroxidation und anschließenden Eisen- bzw. Manganfällung aufzubereiten.

Auf einen **Vorhalt des Finanzamtes** gab der steuerliche Vertreter am 14.7.2014 bekannt, dass das Wasserwerk nahezu 100% des verbrauchten Stroms für die Aufbereitung benötige.

Nach einem weiteren Ergänzungsersuchen des Finanzamtes teilte der steuerliche Vertreter am 23.9.2014 mit, dass sich die Beschreibung der Anlage im Anhang befinde. Das Wasser sei nicht angekauft worden, sondern das in der Gemeinde vorhandene Wasser sei aufbereitet worden. Die Bearbeitungskosten pro m³ Wasser für die Aufbereitung betragen 1,02 € netto (ohne Erneuerungsrücklage).

Mittels **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.9.2014 wies die Abgabenbehörde die Beschwerden ab und führte begründend aus:

Inwieweit bei der Wasseraufbereitung von einem Dienstleistungsbetrieb oder einem Produktionsbetrieb auszugehen sei, hänge davon ab, ob ein anderes Wirtschaftsgut entstehe.

Wenn, wie im vorliegenden Fall, Trinkwasser in Entsprechung der in der Trinkwasserverordnung normierten Anforderungen bloß durch eine Desinfektions- und Entkeimungsanlage geleitet werde, um den Anforderungen an die Qualität von Wasser für den menschlichen Gebrauch zu entsprechen, liege kein Betrieb vor, dessen Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe. Durch Desinfektion und/oder Entkeimung entstehe kein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit; es werde lediglich den Vorgaben der Trinkwasserverordnung entsprochen.

Der steuerliche Vertreter stützte sich im **Vorlageantrag** vom 1.10.2014 neuerlich auf einen Erlass des BMF, der besage, dass von der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter ausgegangen werden könne, wenn durch chemische bzw. physikalische Behandlung Wasser als Trinkwasser aufbereitet werde (Rz 234).

In den Energieabgabenrichtlinien 2011 (Rz 226) werde festgehalten, dass eine Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern auch die Bearbeitung von körperlichen Wirtschaftsgütern ist, die zu einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit der Wirtschaftsgüter führt. Entscheidend sei dabei, dass durch chemische oder physikalische (auch mechanische) Einwirkung ein anderes Wirtschaftsgut entstehe. Körperliche Wirtschaftsgüter seien grundsätzlich alle körperlichen Sachen, unabhängig vom Aggregatzustand. Von der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter könne ausgegangen

werden, wenn durch chemische bzw. physikalische Behandlung Wasser als Trinkwasser aufbereitet werde.

In den Energieabgabenrichtlinien 2011 werde ausdrücklich festgestellt, dass fiktive Betriebe gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 5 UStG 1994, die zufolge § 2 Abs. 3 UStG 1994 als Unternehmer anzusehen seien, sofern auf Grund des Inhalts der hier tatsächlich ausgeübten Tätigkeit von einer Tätigkeit zur Erzeugung körperlicher Wirtschaftsgüter ausgegangen werden könne (zB Aufbereitung von Trinkwasser und Reinigung von Abwasser), eine Energieabgabenvergütung gewährt werden könne.

Unrichtig sei, dass das Trinkwasser bloß durch eine Desinfektions- und Entkeimungsanlage geleitet werde. Richtig sei vielmehr, wie man auch dem technischen Bericht sowie der Stellungnahme des Amtssachverständigen für Wasserbautechnik entnehmen könne, dass die Rohwässer im Wasserwerk zu 100% aufbereitet werden müssen.

Seitens der Bf wurden vorgelegt:

- Technischer Bericht eines Wasserbautechnikers vom 12.8.2011 zum Projekt Wasserversorgungsanlage GemeindeX betreffend Austausch der Ozonanlage,
- Verhandlungsschrift vom 27.10.2011 des Amtes der NÖ Landesregierung bezüglich der wasserrechtlichen Bewilligung für den Austausch der bestehenden Ozonanlage und
- eine technische Skizze zur Darstellung der Wasserversorgungsanlage

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Folgender Sachverhalt lässt sich der Aktenlage, insbesondere den Unterlagen der Bf entnehmen:

Die Bf betreibt ein Wasserwerk, welches Rohwasser aus drei Brunnen sowie aus dem Uferfiltrat der Y. bezieht. Die Anlage besteht aus einem Rohwassersammelbehälter, einem Voroxidationsbehälter mit Ozon, einem Eisen- und Manganaufbereitungsbehälter, einem Aktivkohlefilterkessel, einer Ozonanlage, einem Tiefbehälter und Reinwasserpumpen zum Hochbehälter. Im Wesentlichen erfolgt im Wasserwerk die Aufbereitung des Rohwassers durch Ausscheiden von Eisen und Mangan, Entkeimung sowie Senkung der organischen Belastung. Nach Durchlaufen dieses Aufbereitungsprozesses wird das Reinwasser vom Hochbehälter auf die Ortsnetze verteilt. Für die Aufbereitung (ohne Erneuerungsrücklage) fallen Kosten von 1,02 € pro m³ an.

Die Bf hat eine Energieabgabenvergütung für 2011 von 463,34 € und für 2012 von 536,01 € beantragt.

Strittig ist, ob der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit der beschwerdeführenden Gemeinde im Rahmen der Wasserversorgungsanlage in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht.

Rechtslage :

Ein Anspruch auf Vergütung besteht gemäß § 2 Abs. 1 EnAbgVergG 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.

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.

Rechtliche Würdigung :

Das Energieabgabenvergütungsgesetz stellt auf einen umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff ab (VwGH 11.12.1009, 2006/17/0118). Unbestritten ist, dass die Bf als Körperschaft öffentlichen Rechts mit ihrem Wasserwerk einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG führt und auch als „Betrieb“ iSd § 2 Abs. 1 EnAbgVergG anzusehen ist.

Die Verwaltungspraxis versteht unter der "Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern" auch die Bearbeitung von körperlichen Wirtschaftsgütern, die zu einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit der Wirtschaftsgüter führt. Entscheidend ist dabei, dass durch chemische oder physikalische (auch mechanische) Einwirkung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (EnAbgR Rz 225).

Der VwGH hat beispielsweise einen Wäscherei- und Chemischreinigungsbetrieb mangels Schwerpunkts in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter als Dienstleistungsbetrieb eingeordnet (VwGH 19.03.2013, 2013/15/0078).

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Betrieben zur Herstellung von Wirtschaftsgütern und Betrieben zur Erbringung von Dienstleistungen ist nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates wesentlich, ob durch Be- oder Verarbeitung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht. Bei betrieblichen Vorgängen, die ein Wirtschaftsgut lediglich in seiner Qualität verändern, handelt es sich nicht um Herstellung im Sinne des Energieabgabenvergütungsgesetzes.

Der Unabhängige Finanzsenat hatte sich bereits mit der Beurteilung eines Wasserwerks zu befassen (UFS 23.1.2013, RV/0049-W/13). In dieser Entscheidung wurde die Einstufung der Wasserversorgungsanlage als Produktionsbetrieb abgelehnt. Die Behandlung des Wassers in einer Enteisungsanlage und einer UV-Desinfektionsanlage unter fallweiser Anreicherung mit Chlor wurde in Hinblick auf den geringen technischen Aufwand (Aufbereitungskosten von lediglich 0,09 € pro m³) als nicht ausreichend erachtet, um von einer Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter sprechen zu können (ähnlich UFS 25.7.2012, RV 1283-W/12).

In Rz 234 EnAbgR wird die Aufbereitung von Wasser als Trinkwasser durch chemische bzw. physikalische Behandlung – anders als der bloße Transport von Trinkwasser zu den Abnehmern - als Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter bezeichnet. In dieselbe Richtung geht die Meinung von *Grabner/Schwab* in SWK 31/2013, 1372, wonach Wasseraufbereitungsanlagen als Beispiel für Produktionsbetriebe gelten, wenn ein anderes Wirtschaftsgut entsteht.

Dem vorliegenden Sachverhalt ist zu entnehmen, dass das Grundwasser einer chemischen und physikalischen Aufbereitung unterzogen wird. In mehreren Behandlungsschritten erfolgen Enteisung, Entmanganisierung, Filterung, Entkeimung sowie Senkung der organischen Belastung. Aus Grundwasser entsteht ein neues körperliches Wirtschaftsgut mit einer anderen chemischen Zusammensetzung, nämlich Trinkwasser. Nicht aufbereitetes Grundwasser entspricht nicht den Anforderungen der Trinkwasserverordnung und wäre durch die Bf nicht oder nur eingeschränkt absetzbar. Insofern erfolgt durch das Wasserwerk eine wesentliche Änderung der Marktgängigkeit.

Das Bundesfinanzgericht folgt daher nicht der zitierten Rechtsprechung des UFS, zumal im vorliegenden Fall die Wasseraufbereitung einen wesentlich höheren technischen Aufwand erfordert und die Bf Aufbereitungskosten von 1,02 € pro m³ Wasser zu verzeichnen hatte (gegenüber von lediglich 0,09 € pro m³ in der oben genannten UFS-Entscheidung).

Die Wasseraufbereitungsanlage der Bf begründet daher den Anspruch auf die Energieabgabenvergütung. Seitens des Finanzamtes wurden keine Einwendungen gegen die Höhe der beantragten Vergütungsbeträge erhoben (Schreiben vom 1.3.2016).

Den Beschwerden war somit Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Die strittige Frage, ob es sich bei dem Bearbeitungsvorgang im Wasserwerk um die Herstellung eines Wirtschaftsgutes handelt, ist im Wesentlichen eine Sachverhaltsfrage.

Wien, am 15. März 2016