



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der PCB, vertreten durch PTG, vom 27. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 24. März 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) hinsichtlich Festsetzung der Energieabgabenvergütung und betreffend Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für 2002 bis 2006 entschieden:

- 1) Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufung gegen die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für 2002 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Energieabgabenvergütung für 2002 wird mit 95.745,65 € (bisher 0,00 €), für 2003 mit 87.542,26 € (bisher 0,00 €), für 2004 mit 125.249,38 € (bisher 0,00 €), für 2005 mit 126.704,71 € (bisher 0,00 €) und für 2006 mit 147.524,98 € (bisher mit 0,00 €) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt, dabei stellte der Prüfer folgendes fest:

Pkt. 26:

a. Die Bw. betreibe ein Einkaufszentrum. Die von Energieunternehmen der Bw. vorgeschriebenen Energiekosten (Strom bzw. Erdgas inkl. Energieabgaben) würden von dieser zur Gänze in Form von monatlichen Vorschreibungen von Akonto-Zahlungsanforderungen ohne gesonderten Ausweis von Energieabgaben an die Pächter der Geschäftslokale weiterverrechnet und von diesen auch bezahlt.

Fraglich sei, ob die Bw. bei dieser Sachlage einen Anspruch auf eine Energieabgabenvergütung habe.

b. Rechtliche Beurteilung:

Zufolge § 2 Abs 1 EnAbgVergG sei eine Vergütung hinsichtlich der Weiterlieferung der in § 1 Abs 3 genannten Energieträger bzw. der Lieferung von Wärme, die aus den in § 1 Abs 3 genannten Energieträgern erzeugt worden sei, ausgeschlossen. Aus den Erläuternden Bemerkungen zu § 2 Abs 1 und Abs 3 EnAbgVergG idF BGBl I Nr. 158/2002 ergebe sich, dass zur Verhinderung einer mehrfachen Inanspruchnahme für Teile von Betrieben, welche elektrische Energie oder Erdgas bzw aus diesen Energieträgern erzeugte Wärme (Warmwasser oder Dampf) lieferten, die Möglichkeit der Energieabgabenvergütung nicht zugelassen werde.

In diesen Fällen solle der Abnehmer der Energie, wenn er die Voraussetzungen erfülle, die Vergütung geltend machen können. In Pkt 15.3 des Durchführungserlasses zum Elektrizitätsabgabegesetz, zum Erdgasabgabegesetz und zum Energieabgabenvergütungsgesetz, AÖF 83/1997, sei vorgesehen, dass bei Lieferungen von Elektrizität oder Erdgas durch ein Versorgungsunternehmen an einen Konzernteil, der anschließend die jeweilige Energie an andere Konzernteile weiterliefere, der weiterbelieferte Konzernteil dann einen Anspruch auf die Energieabgabenvergütung habe, wenn die entsprechenden Weiterlieferungen nachweisbar seien, die Bezahlung der Energieabgaben nachgewiesen werde und darüberhinaus für die jeweilige Energieabgabe nachweislich keine sonstige Energieabgabenvergütung erfolgen könne.

Diese Vorgangsweise sei beim Vorliegen der soeben genannten Voraussetzungen auch bei Vermietungen für zulässig erachtet worden.

Im Hinblick darauf könne sich zwar ein Vergütungsanspruch für die einzelnen Shops des Einkaufszentrums hinsichtlich der jeweils auf sie entfallenden Energieabgaben ergeben, die Bw. (als Betreiberin des Einkaufszentrums) könne insoweit keine Energieabgabenvergütung beanspruchen (vgl. auch UFS 11.3.2008, RV/1393-L/07).

c. Daher würden sich folgende Differenzen (in €) ergeben:

ENAV 2002	229.266,16	0,00	229.266,16
ENAV 2003	187.926,25	0,00	187.926,25
ENAV 2004	338.787,62	0,00	338.787,62
ENAV 2005	359.300,20	0,00	359.300,20
ENAV 2006	377.220,22	0,00	377.220,22
Summe Rückforderung			1.492.500,45

2. Mit Schreiben vom 27. April 2009 wurde wie folgt Berufung gegen die aufgrund der BP ergangenen Wiederaufnahmebescheide bzw die Bescheide zur Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz jeweils für 2002 bis 2006 eingelegt:

- a. Beantragt werde, die angeführten Bescheide ersatzlos aufzuheben, weil sowohl
 - die Wiederaufnahme des abgeschlossenen Verfahrens zur Festsetzung des Vergütungsbetrages als auch
 - die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vergütung der bezahlten Energieabgaben zu Unrecht erfolgt seien.
 - b. Die Bw. (PC KG) betreibe ein Einkaufszentrum und habe für die Jahre 2002 bis 2006 hinsichtlich der an sie seitens der Energieversorgungsunternehmen (EVU) gelieferten Energie Anträge auf Vergütung der Energieabgabe nach dem EnAbgVergG gestellt. Die Anträge seien unter Verwendung der amtlichen Formulare und unter Beilage einer genauen Aufstellung über die Ermittlung des Nettoproduktionswertes und unter Anführung der der Bw. seitens der EVU in Rechnung gestellten Energieabgaben beim zuständigen Finanzamt eingebbracht worden.
- In der Folge habe das Finanzamt jeweils antragsgemäß Bescheide über die entsprechende Vergütung der Energieabgaben ausgestellt.
- c. Im Rahmen der BP sei die Frage der Energieabgabenzurvergütung 2002 bis 2006 rechtlich so beurteilt worden (Pkt 26 der Niederschrift), dass zwar ein Vergütungsanspruch für die Shops hinsichtlich der auf sie entfallenden Energieabgaben entstehe, nicht aber für die Bw.
 - d. Nachdem die BP in der Schlussbesprechung vom 20. November 2008 gegen die dargestellte Auffassung (die auch der Rechtsmeinung des bundesweiten Fachbereiches entspreche) erhebliche Bedenken gehegt habe, sei diese Rechtsfrage unter Anführung jener

Argumente, wie sie auch im Pkt 2.2. der Berufung ausgeführt seien, mit Schreiben vom 3. Dezember 2009 dem BMF zur Beurteilung vorgelegt worden. Im Antwortschreiben vom 12. Januar 2009 habe das BMF ausgeführt, dass der Bw. als Einkaufszentrum aus folgenden Gründen eine Vergütung nach dem EnAbGVergG nicht zustünde:

- Ziel der Energieabgabenvergütung sei es, nur energieintensive Letztverbraucher, welche die Energie für ihre betriebliche Tätigkeit benötigten, vor einer überhöhten Kostenbelastung iSd Art. 17 der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG zu schützen.
- Die Energie, die der Energieversorger an die Betriebsgesellschaft des Einkaufszentrums liefere, sei nicht für eigene Zwecke, weil sie an die eingemieteten Betriebe weitergeliefert und dort verbraucht bzw verwendet würde. Das Einkaufszentrum habe daher keinesfalls einen Anspruch auf Energieabgabenvergütung.

Dies würde dazu führen, dass auch die eingemieteten Betriebe keinen Anspruch auf Energieabgabenvergütung für die von ihnen verwendete Energie hätten.

- Der Nettoproduktionswert der Betriebsgesellschaft des Einkaufszentrums sei keineswegs geeignet, eine Energieabgabenvergütung für die Summe der eingemieteten Betriebe in korrekter Höhe zu berechnen. Dieser Nettoproduktionswert entspreche nicht der Summe der Nettoproduktionswerte der einzelnen Betriebe. Eine Bezugnahme darauf widerspreche klar dem Gesetzeswortlaut, führe zu einem völlig falschen Ergebnis und widerspreche im übrigen auch der Energiesteuerrichtlinie.
- Hinsichtlich der gesamten an das Einkaufszentrum gelieferten Energie, die an die eingemieteten Betriebe weiterverrechnet würde (unabhängig davon, ob direkt oder hinsichtlich der allgemeinen Flächen indirekt), habe die Betriebsgesellschaft keinen Vergütungsanspruch.

Aufgrund dieser Auskunft sei das Verfahren über die Festsetzung der Vergütung mit den angeführten Bescheiden wiederaufgenommen und der Vergütungsbetrag mit Null Euro festgestellt worden.

Die belangte Behörde habe daher auch den im Verfahren geltend gemachten Anspruch auf Vergütung zumindest jener Energieabgaben, die auf die Energie für den allgemeinen Teil entfielen (zB Strom für die allgemeinen Flächen, etwa zur Klimatisierung der Shopping-Mail) und dessen Kosten den Shops im Umlageverfahren verrechnet würden, verwehrt.

e. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs 4 BAO unter anderem wegen neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel möglich.

Maßgeblich sei nach der Rspr des VwGH, ob der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 24.2.2004, [2000/08/0186](#); VwGH 23.2.2005, [2001/14/0007](#)). Das „Neuhervorkommen“ beziehe sich auf den Wissensstand der Behörde aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr.

Die Verfahrenswiederaufnahme sei dann unzulässig, wenn die Behörde aus dem Antrag auf Energieabgabenvergütung und den übermittelten Unterlagen ohne weitere Ermittlungen die Sachlage erkennen und die „richtigen“ rechtlichen Konsequenzen hätte ziehen können.

Die Frage der Wiederaufnahme habe der UFS bereits in der Entscheidung vom 23.2.2006, RV/080-L/06 behandelt. Dabei sei es um die Geltendmachung der Energieabgabenvergütung für das Erlebnisbad einer Gemeinde gegangen, wobei in den Anträgen bei der Vergütungsberechnung die Gesamtumsätze und der Gesamtenergieverbrauch der Gemeinde zugrundegelegt worden seien und nicht die entsprechenden Werte für den vergütungsberechtigten Betrieb. In der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde eingewandt, die Behörde hätte bereits aus den übermittelten Unterlagen im Rahmen der Beantragung der Vergütung erkennen müssen, dass die angeführten Werte auch jene Bereiche der Gemeinde enthalten hätten, für die nach Ansicht der Behörde keine Berechtigung zur Energieabgabenvergütung bestehe. Der UFS habe die Argumente mit der Begründung verworfen, dass die Behörde aus den eingereichten Unterlagen nicht ohne weitere Ermittlungen habe erkennen können, inwieweit die angeführten Umsätze und Energieabgaben den betrieblichen (vergütungsberechtigten) Bereichen der Gemeinde und den hoheitlichen (nicht vergütungsberechtigten) Bereichen der Gemeinde zuzuordnen gewesen seien. Die Behörde habe die Unrichtigkeit der im Antrag eingetragenen Zahlen ohne ergänzende Ermittlung nicht erkennen können, da ihr der Energieverbrauch des Erlebnisbades in absoluten Zahlen nicht bekannt sein musste. Die Tatsache, dass die Behörde bei gehöriger Aufmerksamkeit habe erkennen können, dass der Antrag auch nichtvergütungsfähige Umsätze bzw Energieabgaben berücksichtige, vernichte die Wiederaufnahme nicht. Diese sei aber dann unzulässig, wenn die Sachlage für die Behörde zum Zeitpunkt der Abgabe des Energieabgabenvergütungsbetrages ohne Setzung ergänzender Ermittlungsschritte offensichtlich erkennbar und damit rechtlich beurteilbar gewesen sei.

Genau diese Voraussetzungen lägen hier aber auch vor, sodass sich der Sachverhalt von dem in der dargestellten UFS-Entscheidung unterscheide. Die belangte Behörde vertrete nach Rücksprache mit dem BMF die Auffassung, dass die Bw. hinsichtlich der gesamten an sie

gelieferten (und direkt oder indirekt weiterverrechneten) Energie, nicht zur Energieabgabenvergütung berechtigt sei, weil die Voraussetzungen des § 2 Abs 1 EnAbgVergG nicht erfüllt seien (..."Betriebe, soweit sie nicht Energie liefern"....). Auch die Vergütung für die „eigenen betrieblichen Zwecke“ sei von der Behörde abgelehnt worden. Daraus ergebe sich aber zwingend, dass der Behörde im Zuge der Beantragung der ENAV sämtliche Unterlagen und Sachverhaltselemente für die rechtliche Beurteilung (Abweisung des Antrages) vorgelegen seien und im Rahmen der Außenprüfung keine wie immer gearteten neuen Sachverhaltselemente bekannt geworden seien, die zu einer anderen rechtlichen Beurteilung hätten führen können.

Die Behörde habe die Wiederaufnahme des Verfahrens nur aus dem Grund verlangt, um die rechtliche Beurteilung des ihr ohnedies bereits vollständig bekannten Sachverhalts revidieren zu können. Für einen solchen Zweck sei das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme aber nicht vorgesehen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens im Rahmen der BP sei daher rechtswidrig.

f. Zur Nichtanerkennung der Vergütung:

(1) Die Energieabgabengesetze und das Vergütungsgesetz ließen eine klare Systematik erkennen:

- Gegenstand der Besteuerung sei die Lieferung von Energie. Die Vergütung erhalte der Empfänger der Energie, der diese für seinen Betrieb verwende.

- Zur Vermeidung einer Abgabenkumulation seien Lieferungen an Energieversorger bzw Energielieferer nicht steuerbar. Um eine mehrfache Inanspruchnahme der ENAV zu vermeiden, schließe § 2 Abs 1 EnAbgVergG die Vergütungsberechtigung für Betriebe, die Energieträger „lieferten“ aus (das Gesetz spreche von „Lieferung“, nicht von „Weiterlieferung“).

Gegenstand der ENAV könnten daher nur solche Lieferungen sein, die Gegenstand der Besteuerung gewesen seien. Eine solche energiesteuerbare Lieferung liege (auch nach Auffassung der Finanzverwaltung, s. Pkt 1.1.2 des Durchführungserlasses, AÖF 83/1997) nur seitens der EVU gegenüber der Bw., nicht aber seitens der Bw. gegenüber den Geschäftsraummietern vor. Schon aus diesem Grund sei eine Vergütung seitens der Shops ausgeschlossen.

(2) Die belangte Behörde gehe offensichtlich davon aus, dass das Energieabgabenrecht dem Konzept des Umsatzsteuerrechtes, nach dem auch die bloße Weiterverrechnung von Energiekosten als Lieferung gewertet werden könne, folge und es sich bei der Bw. daher um

einen Betrieb bzw ein Unternehmen iSd § 2 Abs 1 EnAbgVergG handle, das die in § 1 Abs 3 EnAbgVergG genannten Energieträger liefere. Dies sei aber nicht der Fall:

- Bei der Energiebesteuerung liege anders als im Umsatzsteuerrecht keine Allphasenbesteuerung vor. Abgesehen davon, dass eine solche Regelung nicht vollziehbar wäre (die EVU müssten sich bei jeder Abrechnung informieren, wie und in welchem Ausmaß Energiekosten verrechnet würden), sei sie im Gesetz nicht vorgesehen. Die Steuerbarkeit und (gegengleiche) Nichtsteuerbarkeit von Energielieferungen würde sich nur auf ganz bestimmte Bereiche der Energiewirtschaft beziehen.
- Bei Einführung der Energieabgabengesetze im Rahmen des Strukturanpassungsgesetzes 1996 sei nur die Lieferung an „Elektrizitäts(Erdgas)versorgungsunternehmen“ nicht steuerbar gewesen.
- Mit BGBl I 26/2000 sei die Ausnahme auf Lieferungen an Elektrizitäts(Erdgas)unternehmen iSd § 7 Z 8 EIWOG (§ 6 Z 13 GWG) und an sonstige Wiederverkäufer, soweit die elektrische Energie (das Erdgas) zur Weiterlieferung bestimmt sei, ausgedehnt worden. Wie aus den EB hervorgehe, stehe diese Änderung im Zusammenhang mit der auf Basis der diesbezüglichen EU-Richtlinien erfolgten Liberalisierung des Energiemarktes. Die Neuformulierung solle gewährleisten, dass nicht nur die Lieferung an ein anderes Elektrizitätsunternehmen, sondern auch die Lieferung an Elektrizitätshändler nicht der Elektrizitätsabgabe unterliegen würde, soweit diese elektrische Energie zur gewerblichen Weiterveräußerung beziehen und weiterveräußern würden. Als solche Stromhändler seien nach § 7 Z 37 EIWOG aber nur natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften einzustufen, welche die Elektrizität in Gewinnabsicht verkaufen und die Auflagen der §§ 43 ff EIWOG beachten würden.

Das Einkaufszentrum (Bw.) sei eindeutig kein Wiederverkäufer iSd § 1 Abs 1 Z 1 ElAbgG bzw § 1 Abs 1 Z 1 ErdgAbgG, der Strom oder Erdgas (weiter)liefere. Die Energielieferungen der EVU an die Bw. seien weder nach der ursprünglichen noch nach der aktuellen Rechtslage von der Energiesteuerbarkeit ausgenommen. Die Auffassung, dass die Bw. aufgrund der Verrechnung an die Mieter Energielieferant iSd ElAbgG oder des ErdgAbgG sei, würde zu einer verfassungswidrigen Kumulierung der Energieabgaben führen. Der Begriff „liefern“ in § 2 Abs 1 EnAbgVergG müsse sich mit dem Lieferbegriff bei der Definition der steuerbaren Vorgänge in § 1 Abs 1 Z 1 ElAbgG bzw § 1 Abs 1 Z 1 EnAbgVergG decken. Die Bw. sei daher kein Unternehmen das Energieträger liefere.

Die belangte Behörde und das BMF unterstellten, dass die Bw. die an sie gelieferte Energie, die sie direkt oder indirekt an die eingemieteten Betriebe weiterverrechne, nicht für eigene

betriebliche Zwecke verwende, sondern „weiterliefere“. Eine Auseinandersetzung mit der Frage wer „Liefernder“ sei, bleibe die Behörde schuldig. Wenn die Bw. aber nicht liefernder Betrieb sei, widerspreche die Versagung der Vergütung dem Gesetzeswortlaut.

(3) Gesetzesmaterialien und Erlässe würden fordern, dass es zu keiner mehrfachen Inanspruchnahme der Energieabgabenvergütung kommen dürfe. Dies sei im vorliegenden Fall aus rechtlicher und tatsächlicher Sicht ausgeschlossen, da die Mieter keine Empfänger steuerbarer Energielieferungen seien und ihnen die auf die verbrauchte Energiemenge entfallenden Energieabgaben nicht mitgeteilt würden.

(4) Es liege eine gewerbliche Vermietung und Verpachtung von Geschäftsräumlichkeiten im Rahmen eines einheitlichen Betriebes iSd Einkommensteuerrechtes vor. Bei einer gewerblichen Vermietung begründe nicht jedes einzelne vermietete Objekt einen eigenen Betrieb. Im Rahmen des einheitlichen Betriebes der Bw. ergänzten sich die Angebote der einzelnen Mieter, es würden gemeinsame Marketingaktivitäten betrieben und den Kunden und Mietern gemeinsame Einrichtungen (Parkplätze, allgemeine Flächen, Kinderspielplätze, Sanitäranlagen) zur Verfügung gestellt.

Die Weiterverrechnung der Energiekosten stelle daher einen Kostenbestandteil im Rahmen der Kalkulation des Entgelts für die Leistung der gewerblichen Vermietung durch die Bw. dar. Folge man der Auffassung des bundesweiten Fachsenates, wäre jede Weiterbelastung von Energiekosten im Rahmen der Preiskalkulation von (Dienstleistungs)Unternehmen als Lieferung von Energie anzusehen. Dies widerspreche aber dem EnAbGVerG. Es dürfe auch darauf verwiesen werden, dass anderen gewerblichen Vermietern die ENAV seit der Ausdehnung der Vergütungsmöglichkeit auf Dienstleistungsunternehmen sehr wohl seit Jahren „anstandslos“ gewährt werde.

Im Verfahren habe die Bw. der Behörde auch eine beträchtliche Aufteilung der den Mietern verrechneten Energiekosten in einen „allgemeinen“ Teil und einen „individuellen“ Teil (direkt an die einzelnen Mieter weiterverrechnete Energiekosten) wie folgt dargelegt:

In Euro

	Allgemeiner Teil	Individueller Teil	Summe
Vergütung 2002	95.745,65	133.520,51	229.266,16
Vergütung 2003	88.606,06	99.320,19	187.926,25
Vergütung 2004	126.497,51	212.290,11	338.787,62

Vergütung 2005	159.259,86	200.040,34	359.300,20
Vergütung 2006	148.520,45	228.699,77	377.220,22
	618.629,53	873.870,92	1.492.500,45

Die Behörde sei in der Folge aber auch hinsichtlich der Weiterverrechnung der Energie, die auf die oben erwähnten allgemeinen Flächen entfalle, von einer Energielieferung ausgegangen. Jene Energie, die anfalle, um Mietern und Kunden beleuchtete Gänge und Parkhäuser, fahrende Rolltreppen und Aufzüge, Klimaanlagen, Heizung etc iSd des Gesamtkonzeptes des Einkaufszentrums zur Verfügung zu stellen, werde unzweifelhaft für eigene betriebliche Zwecke der Bw. verbraucht. Sie müsse daher jedenfalls zu einem Anspruch der Bw. auf Vergütung der Energieabgaben führen (vgl auch UFS vom 11.3.2008, RV1393-L/07).

(5) Das EnAbgVergG sei geschaffen worden, um für Unternehmen mit typischerweise hohem Energieverbrauch eine Deckelung der Energieabgaben herbeizuführen. Unternehmen mit hohen steuerbaren Vorleistungen und niedrigem Nettoproduktionswert (NPW) sollten einen größeren Teil der Energieabgaben zurückhalten, als solche mit geringen Vorleistungen. Die Bw. tätige hohe Investitionen ins Anlagevermögen, sie solle daher geringer mit Energieabgaben belastet werden. Diese Zielsetzung könne nur erreicht werden, wenn man am NPW der Bw. anknüpfe. Da den Shops Investitionen nur im Wege der Abschreibung in Rechnung gestellt würden, könnten sie die ihnen letztlich zukommenden Vorleistungen gar nicht der Zielsetzung des EnAbgVergG entsprechend geltend machen. Durch die Weitergabe der durch die Bw. geltend gemachten ENAV an die einzelnen Shops sei auch gewährleistet, dass die Vergütung letztlich ausschließlich den Shops als energieabgabenverbrauchende Unternehmen zugute komme.

(6) Im Schreiben des BMF werde behauptet, dass eine Vergütung an die Bw. gegen die Energiebesteuerungsrichtlinie verstöße. Die in den Art 11 und 17 der Richtlinie dargestellten Möglichkeiten seien in Österreich im Rahmen des EnAbgVergG umgesetzt worden, wobei eine Deckelung nach Maßgabe des in der Richtlinie beschriebenen Mehrwertes erfolge. Daraus ergebe sich in keiner Weise, dass eine Vergütung für den gewerblichen Betrieb der Bw. gegen diese Richtlinie verstoßen würde. Die von den EVU an die Bw. gelieferte Energie werde an das Dienstleistungsunternehmen Einkaufszentrum für betriebliche Zwecke geliefert und verbraucht. Da die Bw. aufgrund der hohen Investitionskosten hohe mehrwertsteuerbare Leistungen zugekauft habe, die den NPW iSd der EnAbgVergG (also den Mehrwert iSd Richtlinie) senken würden, ergebe sich regelungskonform eine entsprechende Vergütung von Energieabgaben.

g. Im Ergebnis

- verstöße einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens gegen § 303 Abs 4 BAO und
- die Interpretation der Behörde bzw des BMF klar gegen den Gesetzeswortlaut und gegen Sinn und Wirkungsweise der Energieabgabenvergütung. Auch der Hinweis auf die Energiebesteuerungsrichtlinie könne der angefochtenen Auffassung keine Unterstützung bieten.

3. Mit Schreiben vom 10. Juni 2009 nahm die BP zur Berufung gegen die Festsetzungsbescheide betreffend ENAV für 2002 bis 2006 Stellung:

a. Der Meinung der Bw. wonach im Rahmen der Außenprüfung keine neuen Sachverhaltselemente bekannt geworden seien, könne sich die BP nicht anschließen. Maßgebend dafür sei, ob der Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 8.3.1994, [90/14/0192](#)).

b. Beim Finanzamt sei eingereicht worden

- ein Antrag auf Vergütung von Energieabgaben und
- eine zweiseitige Berechnung des Nettoproduktionswertes, wo auch die laut Ansicht des Unternehmens vergütungsfähigen Energieabgaben ausgewiesen würden.

Allein aus den eingereichten Unterlagen sei nach Ansicht der BP nicht ohne weitere Ermittlungen erkennbar,

- wie der tatsächliche Sachverhalt sei bzw**
- wie die tatsächlichen Vertragsgestaltungen seien.**

So sei zB nicht erkennbar gewesen

- ob die Shop-Betreiber eigene Verträge mit den EVU abgeschlossen hätten oder**
- ob sie die Energie von der Bw. beziehen würden.**

Weiters sei im Zeitpunkt der Erstbescheide auch **nicht erkennbar gewesen, ob sämtliche Kosten zB für Energie an die Mieter weiterverrechnet werden könnten oder nicht.**

Daher seien nach Ansicht der BP im Zuge der Außenprüfung neue Tatsachen hervorgekommen, welche im Zeitpunkt der Erstbescheide zwar existent, aber noch nicht

bekannt gewesen seien (*nova reperta*). Dies rechtfertige eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO.

c. Die Argumentation in der Berufung bezüglich der geltend gemachten Vergütung der Energieabgaben decke sich mit den Argumenten der schriftlichen Stellungnahme vom 3. Dezember 2008, die an das BMF übersandt wurde. Dieses führe in der Stellungnahme vom 12. Januar 2009 an, dass im gegenständlichen Fall sowohl für den „individuellen Teil“ als auch für den „allgemeinen Teil“ ein Vergütungsanspruch ausgeschlossen sei.

Die im Punkt 2.2.4. der Berufung dargestellte Aufteilung der Energieabgaben in einen „allgemeinen Teil“ und einen „individuellen Teil“ sei im Zuge der BP inhaltlich diskutiert worden. Man habe aber eine ziffernmäßige Überprüfung nicht durchgeführt, da zum damaligen Zeitpunkt die Werte noch nicht vorgelegen seien und die BP davon ausgegangen sei, dass beide Teile nicht vergütungsfähig wären.

4. Mit Schreiben vom 14. August 2009 erfolgte eine Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der BP:

a. Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens sei entscheidend, dass nach Auffassung der BP die Energieabgabenvergütung für die Bw. zur Gänze, dh. für den allgemeinen Teil und für den individuellen Teil, zu versagen sei.

Da die BP diese Rechtsansicht vertrete, könne sie nicht gleichzeitig argumentieren, dass der Behörde bei Einreichung der entsprechenden Erklärung auf Energieabgabenvergütung nicht ohne weitere Ermittlungen erkennbar gewesen sei, wie der tatsächliche Sachverhalt bzw die tatsächlichen Vertragsgestaltungen gewesen seien. Die Frage der Vertragsgestaltungen, dh die Art und Weise, wie die Energiekosten auf die einzelnen Shops umgelegt worden seien, müsse unbeachtlich sein, wenn die BP aus rechtlicher Sicht davon ausgehe, dass die Bw. als Einkaufszentrum generell (unbeachtlich der Frage, ob und wie eine Weiterverrechnung an die Shops erfolgt sei) nicht berechtigt sei, eine Erstattung der Energieabgaben unter Berufung auf das Energieabgabenvergütungsgesetz zu erlangen. Die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen seitens des Finanzamtes zur Beurteilung der Vergütungsfähigkeit der Bw., im Zeitpunkt der Bearbeitung des Vergütungsantrages, könne bei solch einer generellen Versagung der Vergütungsfähigkeit nicht mehr gegeben sein. Eine solche könne seitens der BP nur dann eingewendet werden, wenn die Vergütungsfähigkeit zumindest zu einem gewissen Teil zugestanden worden wäre; wobei dies freilich ausgeschlossen sei, wenn man (unrichtigerweise) unterstelle, dass jede Form der Weiterverrechnung eine „vergütungsschädliche“ Energielieferung darstelle.

Die Wiederaufnahme sei rechtswidrig, weil sie nur dazu diene, den (unrichtigen) Rechtsstandpunkt durchzusetzen, wonach jede Form der Weiterverrechnung für die Bw. „vergütungsschädlich“ sei und demgemäß das Einkaufszentrum generell keinen Vergütungsanspruch habe.

b. Weiters lege man dem Schreiben als Ergänzung zur Berufung vom 27. April 2009 ein Gutachten über die Frage der Berechtigung zur ENAV für gewerbliche Vermieter bei. Die Ergebnisse des Gutachtens entsprächen den Ausführungen und Argumenten in der angeführten Berufung.

5. Mit Schreiben vom 18. August 2009 wurde die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung Energieabgabenvergütung 2002 bis 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Mit Schreiben vom 28. März 2011 übermittelte das Steuerbüro der Bw. Beispiele für die Anträge auf Rückvergütung der Energieabgaben und führte dazu ergänzend aus (Auszug):

„Aus den Beilagen geht uE wohl unmissverständlich hervor, dass die Berechnung des NPW und der vergütungsfähigen Energieabgaben für die Bw. als einheitliches Gesamtunternehmen vorgenommen wurde.

Dies insbesondere deshalb, weil die Zahlen für die Berechnung des NPW direkt aus den Jahresabschlüssen der jeweiligen Jahre entnommen wurden. So decken sich zB die Umsatzerlöse als Ausgangswert der Berechnung genau mit den Umsatzerlösen laut GuV, was augenscheinlich macht, dass es sich dabei nur um die Vermietungsumsätze der gesamten Bw. handeln kann. Auch am Ende der Berechnung sind die „vergütungsfähigen Energieabgaben des Gesamtunternehmens“ angeführt, was neben der ausdrücklichen Bezeichnung dieser Position schon allein aufgrund der Größenordnung verdeutlicht, dass es sich nur um die Energieabgaben des gesamten Einkaufszentrums (inklusive auch der Energieabgaben, die direkt an die einzelnen Shops weiterverrechnet wurden) handeln konnte.

Das Argument der BP, dass nicht bekannt war, ob die Bw. eventuell eigene Shops betreibe, gehe unter anderem deshalb ins Leere, weil dafür – wie der Behörde bekannt ist – gar keine Gewerbeberechtigung vorliegt. Weiters spricht auch die Höhe der beantragten ENAV wohl eklatant gegen die Annahme, dass es sich dabei nur um diejenige für selbst betriebene Shops handeln könne. Der Behörde war aufgrund der eingereichten Anträge auf Vergütung der Energieabgaben und der angeschlossenen Beilagen schon immer bekannt, dass die Bw. für sich als Gesamtunternehmen die ENAV beansprucht.

Diese nunmehrige Rechtsmeinung der BP hätte schon bei Abgabe der Vergütungsanträge vertreten werden können, was zwingend dazu geführt hätte, dass die Anträge von vornehmerein bei Antragstellung hätten zurückgewiesen werden müssen (da die vergütungsfähigen Energieabgaben für das Gesamtunternehmen dieser Ansicht nach Null betragen würden).

Neue Tatsachen sind seitdem nicht hervorgetreten."

b. Mit Mail vom 11. April 2011 übermittelte die Betriebsprüfung eine Aufstellung der Energieabgaben getrennt in "allgemeine" und "individuelle" Kostenbereiche. Dabei ergab sich folgende Aufteilung:

	2002	2003	2004	2005	2006
Energieabgabe für allg. Strom	96.108,65	111.211,33	131.273,29	165.165,37	154.055,64
Energieabgabe für Shops	133.520,51	124.203,62	180.637,00	232.595,50	238.133,68

6. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Stellungnahme des BMF vom 12. Januar 2009 (Auszug).

(1) Auf der ersten Seite der Ausführungen werde dargelegt, dass die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches zum Thema „Weiterlieferung von Energie“ bei Einkaufszentren der Rechtslage und den Intentionen des Gesetzgebers widersprechen würde. Dieser Behauptung könne seitens des BMF nicht gefolgt werden. Die Argumentation des Fachbereiches scheine sowohl gesetzeskonform als auch innerhalb des Interpretationsspielraumes, der zur Erreichung der ratio legis erforderlich sei.

(2) Ziel der ENAV sei es, jenen energieintensiven betrieblichen „Letztverbrauchern“ der Energie, die die Energie für ihre betriebliche Tätigkeit benötigten, vor einer überhöhten Kostenbelastung iSv Art 17 der Energiesteuerrichtlinie zu schützen. Umgekehrt sei es aber auch Ziel des Gesetzes, dass Energie, die nicht für energieintensive Betriebe verwendet werde, nicht unter die ENAV falle.

(3) Es könne nicht geleugnet werden, dass die Interpretation des bundesweiten Fachbereiches großzügig sei, aber genau der Zielsetzung des Gesetzes entspreche.

Die Lieferung von Energie an die Betriebsgesellschaft des Einkaufszentrums durch den Energieversorger sei insoweit Gegenstand der ENAV, als sie für eigene betriebliche Zwecke

der Betriebsgesellschaft verwendet werde. Soweit die Energie hingegen „weitergeliefert“ werde, dh von eingemieteten Betrieben verbraucht werde, habe das Einkaufszentrum keinesfalls Anspruch auf ENAV.

(4) Grundlage der Vergütung sei der NPW des Betriebes. Es sei evident, dass der NPW der Betriebsgesellschaft des Einkaufszentrums keineswegs geeignet sei, eine ENAV für die Summe der eingemieteten Betriebe in korrekter Höhe zu berechnen. Die einzelnen NPW der einzelnen eingemieteten Betriebe seien selbstverständlich vollkommen unabhängig vom NPW der Betriebsgesellschaft. Das Einkaufszentrum könne nicht einen Antrag auf ENAV für Energie stellen, die sie nicht für eigene betriebliche Zwecke verwende.

(5) Auch die Argumentationskette der Steuerberatung könne nicht darüber hinwiegäuschen, dass

- die an das Einkaufszentrum gelieferte Energie von anderen, nämlich von den eingemieteten Betrieben verwendet werde und das Einkaufszentrum für diese Energie keinesfalls einen Anspruch auf ENAV habe und

- als zugrundeliegender NPW nicht die Summe der NPW der einzelnen Betriebe plus des Einkaufszentrums herangezogen werde, sondern nur der NPW der Betriebsgesellschaft des Einkaufszentrums. Das widerspreche klar dem Gesetzeswortlaut, führe zu einem völlig falschen Ergebnis und widerspreche auch der Energiesteuerrichtlinie.

(6) Folge man der Argumentation der Steuerberatung, so wäre ohne Schwierigkeiten eine Optimierung der ENAV möglich, wobei auch der private Energieverbrauch in die ENAV fallen könnte, wenn ein gewerblicher Vermieter an private Haushalte Energie weiterleite. Dass eine solche Vorgangsweise sowohl dem Ziel des Gesetzes als auch dem Gesetzeswortlaut widerspreche, brauche nicht weiter erörtert zu werden.

(7) Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass Anspruch auf ENAV nur der Betrieb habe, der die Energie für betriebliche Zwecke endgültig brauche und verbrauche, sodass ein Einkaufszentrum, das Energie geliefert bekomme und an die eingemieteten Betriebe weiterleite und weiterverrechne, für diesen Teil der an das Einkaufszentrum gelieferten Energie keinen Anspruch auf ENAV habe. Hingegen habe der einzelne Betrieb, an den die Energie weitergeleitet und weiterverrechnet werde, bei Vorliegen der Voraussetzungen bezüglich des NPW und der Mindestbesteuerung nach der Energiebesteuerungsrichtlinie Anspruch auf ENAV für die in seinem Betrieb verbrauchte Energie.

b. Mail vom 13. Januar 2009 betreffend Anfrage des Prüfers an das BMF wie die Stellungnahme des BMF zu verstehen ist (Auszug):

Der BP sei noch nicht ganz klar, für welche Fälle die Bw. eine ENAV bekomme. Im Einkaufszentrum gebe es zwei Möglichkeiten, wie Energie verbraucht oder verrechnet werde

- als direkter Stromverbrauch der Shops. Es erfolge eine Aufzeichnung durch Zähler und eine Weiterverrechnung der Bw. an die Mieter. Für diese Energieabgaben gebe es keine ENAV (wie auch in der Stellungnahme angeführt)
- als indirekter Energieverbrauch der Shops. Hier handle es sich um die allgemeinen Flächen (Mall, Parkhaus, Rolltreppen, Außenbeleuchtung). Für diese Bereiche würden die Energieverbräuche ermittelt und wie bei den sonstigen Betriebskosten über einen m²-Schlüssel an die Mieter weiterverrechnet. Auch in diesem Fall könne die Bw. alle Kosten an den Mieter weiterverrechnen. Bestehe für diese Kosten ein Vergütungsanspruch?

c. Aktenvermerk zum Telefonat mit dem BMF vom 15. Januar 2009:

In beiden Fällen habe die Bw. keine Möglichkeit, sich die Energieabgaben rückvergüteten zu lassen, weil diese Kosten an die Mieter weiterverrechnet worden seien. Nur der jeweilige Shop-Betreiber habe die Möglichkeit der ENAV. Es bestünde nur für jene Energieabgaben eine Möglichkeit der Rückvergütung, die letztendlich bei der Bw. hängen bleiben würden. Da im gegenständlichen Fall aber 100% der Kosten weiterverrechnet würden, habe die Bw. keinen Anspruch auf Vergütung.

d. Gutachten vom 14. August 2009 zum Anspruch auf ENAV für Bestandgeber und den Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens für die Bw. (Auszug bzw Zusammenfassung):

(1) Die Bw. betreibe ein Einkaufszentrum (EKZ), vermiete Verkaufsflächen an Shops und stelle die nötige Infrastruktur bereit. Sie habe für das gesamte Einkaufszentrum (für Allgemeinflächen und vermietete Verkaufsflächen) einen Stromliefervertrag mit einem EVU. Die Energiekosten und Energieabgaben stelle man der Bw. in Rechnung. Die Energiekosten (Stromkosten inklusive Energieabgaben) verrechne die Bw. an die Pächter der Shops weiter und diese würden auch bezahlt. Die Weiterverrechnung erfolge zu Selbstkosten ohne Gewinnaufschlag. Die allgemeinen Stromkosten (Gänge, Toiletten, Klimaanlage, Parkplätze) verteile man anhand eines Schlüssels auf die Shops, die individuellen Stromkosten (der Shops) würden dem tatsächlichen Verbrauch entsprechend berechnet. Die Bw. habe Vergütungsanträge für die gesamte gelieferte Energie gestellt. Die Vergütung für die individuellen Kosten sei den Shops gutgeschrieben worden.

Nach Ansicht der BP – gestützt auf eine Auskunft des BMF – habe das EKZ bezüglich sämtlicher Energieabgaben (Vergütung für den allgemeinen und den individuellen Teil) keinen

Anspruch. Für den allgemeinen (eigenen) Teil nicht, weil dieser an die Shops verrechnet und für den individuellen Teil nicht, weil diese Energie nicht für eigene betriebliche Zwecke verwendet worden sei.

(2) Eine Person, die tatsächlich bezogene Energie nicht verbrauche, sondern dem tatsächlichen Verbraucher verrechne, sei trotzdem als Verbraucher zu qualifizieren, ausgenommen sie sei ein Elektrizitätsunternehmen oder ein Wiederverkäufer iSd § 1 Abs 1 Z 1 ElAbG.

Umgekehrt schließe § 2 Abs 1 EnAbgVergG die Vergütung für Betriebe aus, die Energie lieferten. Damit würden Elektrizitätsunternehmen und Wiederverkäufer vom Vergütungsanspruch ausgeschlossen.

Nur vermögensverwaltende Tätigkeiten seien von der Vergütungsberechtigung ausgeschlossen, gehe die Tätigkeit über eine reine Vermögensverwaltung hinaus, begründe sie einen vergütungsberechtigten Betrieb.

(3) § 2 Abs 1 EnAbgVergG sei "energieabgabenrechtlich" auszulegen, die Weiterverrechnung von Energie an den energieverbrauchenden Bestandgeber sei **keine Lieferung iSd ElAbG**.

Verfassungsrechtlich sei als Lieferung nach § 2 Abs 1 EnAbgVergG nur ein Vorgang zu verstehen, bei dem **gesetzlich ein offener Ausweis der weiterverrechneten Energieabgaben vorgesehen sei**. Bei der Weiterverrechnung durch den Bestandgeber sei kein offener Ausweis vorgesehen. Der tatsächliche Verbraucher würde mangels Kenntnis der Abgabenbelastung in aller Regel nicht in der Lage sein, seinen Vergütungsanspruch durchzusetzen.

(4) Das EKZ sei kein Wiederverkäufer, weil es Energie nicht mit Gewinnabsicht verkaufe. Bei der Auslegung des Begriffes "Sonstiger Wiederverkäufer", der im Gesetz nicht definiert sei, müsse auf die Gesetzesmaterialien zurückgegriffen werden. Unter diesem Begriff seien nur gewerbliche Stromhändler zu verstehen, nämlich solche die Elektrizität in Gewinnabsicht verkaufen würden. Davon gebe es in Österreich derzeit nur sieben.

(5) Abgabenschuldner der Elektrizitätsabgabe sei der Lieferer und nicht der Verbraucher, der Steuerträger sei und die weiterverrechnete Abgabe ersetzen müsse. Mehrfachbelastungen dürften nach der Gesetzeskonzeption nicht eintreten. Verbraucher iSd Elektrizitätsabgabe sei aber jeder Empfänger elektrischer Energie, der nicht Elektrizitätsunternehmen oder sonstiger Wiederverkäufer sei. Die Weiterverrechnung durch den Empfänger einer mit Energieabgabe belasteten Energielieferung sei aber nicht nochmals mit Elektrizitätsabgabe zu belasten. **Im**

Fall der Weiterverrechnung einer Person, die nicht Elektrizitätsunternehmen oder sonstiger Wiederverkäufer sei, müsse diese Person als Verbraucher iSd ElAbgG gelten, auch wenn sie die Energie tatsächlich nicht verbrauche (fiktiver Verbraucher).

Umgekehrt seien nach der neuen Rechtslage Elektrizitätsunternehmen und Wiederverkäufer gemäß § 2 Abs 1 EnAbgVergG vom Vergütungsanspruch ausgeschlossen.

(6) Dem Lieferbegriff des § 2 Abs 1 EnAbgVergG sei kein umsatzsteuerliches Lieferverständnis zugrunde zu legen. Die Vergütungsberechtigung knüpfe an die Betriebseigenschaft an und nicht an die Unternehmensqualifikation. Der Lieferbegriff des EnAbgVergG sei vielmehr im Sinne des Lieferbegriffes auszulegen, der sich aus dem ElAbgG ergebe. Ein belasteter Abnehmer liefere nicht Energie iSd ElAbgG und daher auch nicht iSd § 2 Abs 1 EnAbgVergG.

(7) Dass der NPW des EKZ nicht der Nettoproduktionswert jenes Betriebes sei, der die Energie tatsächlich verwende, könne den obigen Ausführungen nicht entgegengehalten werden. Der NPW sei nur ein grober Maßstab, um die Energieintensität von Unternehmungen zu ermitteln. Bei der Weiterverrechnung von Energie sei daher nicht der NPW dessen maßgeblich, an den verrechnet werde, sondern der NPW desjenigen, der weiterverrechne.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

a. Nach Ansicht der Bw. ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich, weil keine neuen Sachverhaltselemente bekannt geworden seien und die Behörde nur ihre ursprüngliche rechtliche Beurteilung habe revidieren wollen. Im Schreiben vom 28. März 2011 gibt die Bw. an, die Berechnung des NPW sei den Jahresabschlüssen entnommen worden und es sei augenscheinlich, dass es sich bei den Umsatzerlösen nur um die Vermietungsumsätze der gesamten Bw. handeln könne. Auch die Größenordnung der Position verdeutliche, dass die Energieabgaben des gesamten EKZ erfasst seien. Die nunmehrige Rechtsansicht der Finanzverwaltung hätte schon von Anfang an zur Zurückweisung des Antrages führen müssen.

Die Finanzbehörde führt aus, sie habe den tatsächlichen Sachverhalt und die tatsächlichen Vertragsgestaltungen erst anlässlich der BP erforscht. So sei nicht erkennbar gewesen, ob die Shop-Betreiber eigene Verträge mit den EVU hätten und ob sämtliche Kosten (zB für Energie) an die Mieter weiterverrechnet worden seien.

b. Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Es genügen für eine amtsweigige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreissigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, Zl. [84/13/0039](#)).

c. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 8.3.1994, [90/14/0192](#); 21.7.1998, [93/14/0187](#); 24.2.2004, [2000/14/0186](#); 29.9.2004, [2001/13/0135](#)). Diese Aussage geht davon aus, dass sich die Sach- und Rechtslage seit Erlassung des abschließenden Bescheides nicht geändert hat. Im Falle einer Änderung dagegen wäre ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wiederaufzunehmenden (abgeschlossenen) Verfahrens bei Kenntnis der Tatsachen eine anders lautende Entscheidung erfolgt wäre, wobei auf die damalige Rechtslage (nicht auf die Verwaltungsübung oder Rechtsmeinung des Organwalters) abzustellen wäre (Ritz, BAO, § 303, Rz 10).

d. Die Finanzverwaltung kommt im wiederaufgenommenen Bescheid zum Ergebnis, dass für den Energieanteil, der an die Shops "geliefert" wurde (siehe dazu in den Folgeabschnitten der Entscheidung) keine Vergütung zusteht (richtige rechtliche Subsumption) und für die auf den allgemeinen Flächen verbrauchten Stromanteile infolge der Weiterverrechnung ebenfalls keine Vergütung zusteht (falsche rechtliche Subsumption).

Die "Lieferung" der Energie vom EKZ an die Shops war damit der Behörde offenkundig im ursprünglichen Verfahren (bei der Erstellung des Erstbescheides) nicht bekannt. Sie musste

ihr auch nicht bekannt sein, weil in Österreich beide Varianten verwirklicht sind. Einerseits drängt die Aufsicht (Energie-Control Österreichische Gesellschaft für die Regulierung in der Elektrizitäts- und Erdgaswirtschaft mbH) zur Liberalisierung der Strommärkte, mit der Folge, dass sich die Kunden (in diesem Fall die Shops) den Energielieferanten selbst suchen sollen. Es gibt daher auch EKZ, in denen die Shops selbst Lieferverträge mit den EVU haben. Bei einem Teil der Einkaufszentren wird der Strom aber immer noch über das EKZ geliefert. Erst die Vorlage der Verträge des EKZ konnte diesen Sachverhalt tatsächlich aufklären. Daran ändert die von der Bw. angeführte NPW-Umsatzparität mit der Bilanz nichts, weil durch die Geltendmachung bestimmter Umsätze (abgesehen davon, dass dies im Rahmen der Erstbescheiderstellung nicht hinterfragt wurde) die wahren Vertragsverhältnisse noch nicht offengelegt sind. Die ebenfalls erst im Zuge der BP bekanntgewordene Weiterverrechnung der Stromkosten an die Shops (für den von ihnen verbrauchten Strom) untermauert diesen Umstand. Erst diese Fakten zusammengenommen haben es der Finanzverwaltung ermöglicht, dem EKZ die Vergütungsberechtigung für den auf die Shops entfallenden Strom abzuerkennen.

e. Wenn die Bw. dazu anführt, da die Finanzbehörde auch die für eigene Zwecke des EKZ anfallende Energieabgabe nicht vergüte (also grundsätzlich keine Energieabgabe zulasse), hätte sie dieses Ergebnis auch schon im Erstverfahren erzielen können, sodass es schon grundsätzlich keiner Wiederaufnahme bedurft hätte, verkennt sie die Rechtslage. Entscheidend ist nämlich, die "richtige rechtliche Subsumption" des Sachverhaltes (und nicht etwa die Rechtsmeinung der Behörde). Erweist sich aber – wie im weiteren noch auszuführen ist – die Nichtanerkennung der Vergütung für den Stromanteil der Shops als gesetzmäßig, so ist die Wiederaufnahme als solche gerechtfertigt, auch wenn ein Teil des Bescheides (nämlich die Nichtanerkennung in Bezug auf den allgemeinen Stromanteil) auf einem Rechtsirrtum der Behörde beruht.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens beruht damit auf neu hervorgekommenen Tatsachen, die bei richtiger rechtlicher Subsumption zur Nichtanerkennung der weiterverrechneten Stromlieferungen hätten führen müssen. Die Wiederaufnahme ist damit nach der Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates gesetzlich gedeckt.

2. In der Sache ist strittig, ob die Bw. Anspruch auf die Rückvergütung von Energieabgaben hat, die ihr in ihrer Funktion als EKZ von den EVU vorgeschrieben werden.

Während die Bw. die Rechtsansicht vertritt, ihr stünden nicht nur Vergütungen jener Energieabgaben zu, die das EKZ selbst (den allgemeinen Teil) betreffen, sondern auch jener Abgaben, die für den von den Shops verbrauchten Strom anfallen, gingen die BP im

Prüfungsverfahren und die Finanzverwaltung in der Folge davon aus, dass dem EKZ überhaupt keine Vergütung zustehe.

3. Die Vergütung der Energieabgaben ist in § 2 Energieabgabenvergütungsgesetz geregelt:

Nach [§ 2 Abs 1 EnAbgVergG](#) 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.

Nach [§ 2 Abs 2 EnAbgVergG](#) wird über Antrag des Vergütungsberechtigten je Kalenderjahr 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 zu enthalten.

4. Die Vergütung der auf den allgemeinen Teil entfallenden Energieabgabe wird von der Finanzverwaltung mit dem Argument abgelehnt, die Bw. habe infolge der Weiterverrechnung der Kosten an die Shops ihren Anspruch verloren.

a. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind Ansprüche auf Vergütung für den einzelnen Betrieb nur insoweit ausgeschlossen, als dieser elektrische Energie "liefert". Der Begriff der Lieferung ist im EnAbgVergG nicht umschrieben. In der Entscheidung des VwGH vom 11.12.2009, [2006/17/0118](#) wird klargestellt, dass sich das EnAbgVergG im Wesentlichen der Terminologie des UStG bedient. Aus diesem Grund obliegt auch nach § 2 Abs 4 EnAbgVergG die Vergütung dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt. Der Begriff der Lieferung ist demnach (wie in den folgenden Absätzen noch weiter ausgeführt wird) im Sinne des UStG auszulegen und bedeutet die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand (diesfalls der Elektrizität). Verfügungsmacht weist derjenige auf, der über Nutzung und Verbrauch der Sache bestimmen kann.

b. Das EKZ übt – unbestritten – eine betriebliche Tätigkeit aus, die über eine Vermögensverwaltung hinausgeht. Sie kauft Strom bei EVU ein und verwendet diesen Strom für den Betrieb des EKZ. Das EKZ ist vergütungsberechtigt über diesen Stromanteil und verbraucht ihn für den betrieblichen Bereich des EKZ.

c. Damit ist aber für diesen Teilbereich nur das EKZ vergütungsberechtigt. In der (bloßen) Kostenverrechnung, die nicht mit einer Übertragung des Stroms an die Shops und einem Verbrauch in den Shops einhergeht, kann keine Lieferung verbunden sein. Der Betrieb der EKZ-Einrichtungen ist nur Teil der betrieblichen Leistung des EKZ und nicht Teil einer Lieferung an die Shops.

Das EKZ kann für den allgemeinen Teil im Ausmaß der Energieabgabe iHv 96.108,65 € für das Jahr 2002, iHv 111.211,33 € für 2003, iHv 131.273,29 € für 2004, iHv 165.165,37 € für 2005 und iHv 154.055,64 € für 2006 einen Vergütungsantrag stellen.

5. Damit verbleibt eine Untersuchung der Vergütung des auf die Shops entfallenden Vergütungsanteils:

- a. Die Finanzverwaltung hat die Vergütung dieser Energieabgaben beim EKZ aufgrund der "Weiterlieferung" und "Weiterverrechnung" abgelehnt. Die Bw. geht – insbesondere aufgrund des vorliegenden Gutachtens – davon aus, dass eine Lieferung des EKZ an die Shops nicht gegeben ist, weil der Begriff "Lieferung" auf das Elektrizitätsabgabegesetz abstellt und dort auf die "Elektrizitätsunternehmen" und "sonstige Wiederkäufer" in § 1 Abs 1 Z 1 ElAbG. Laut den Ausführungen in den EB zum BBG 2000 seien aber unter "sonstigen Wiederverkäufern" (als Elektrizitätsunternehmen kommt das EKZ nicht in Betracht) nur "gewerbliche Stromhändler" zu verstehen und somit solche, die Elektrizität in Gewinnabsicht verkaufen würden.
- b. Festzuhalten ist, dass auch von der Finanzverwaltung nicht bezweifelt wird, dass das EKZ eine gewerbliche Vermietung betriebt und keine reine Vermögensverwaltung darstellt. Das EKZ ist daher (siehe auch vorangehend zu den allgemeinen Kosten) vergütungsfähig. Ein Anspruch auf Vergütung besteht allerdings dann nicht, wenn **"der Betrieb die in § 1 Abs 3 EnAbgVergG genannten Energieträger liefert oder Wärme liefert, die aus den in § 1 Abs 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde"**. Diese in § 2 Abs 1 EnAbgVergG enthaltenen Begriffe sind auszulegen.
- c. Zunächst ergibt die Gegenüberstellung jener Bestimmungen, die von der Bw. als Einheit gesehen werden, nämlich von § 1 Abs 1 Z 1 ElAbG und § 2 Abs 1 EnAbgVergG, dass diese sich schon sprachlich unterscheiden. Während nach § 1 Abs 1 Z 1 ElAbG die Lieferung elektrischer Energie besteuert wird, **ausgenommen an Elektrizitätsunternehmen im Sinne des § 7 Z 8 EIWOG und an sonstige Wiederverkäufer, soweit die elektrische Energie zur Weiterlieferung bestimmt ist**, besteht nach § 2 Abs 1 EnAbgVergG 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**.

Wäre die eine Bestimmung lediglich das Pendant der anderen, hätte es nicht einer völlig unterschiedlichen Terminologie in den beiden Bestimmungen bedurft. Vielmehr weist schon die unterschiedliche Wortwahl darauf hin, dass hier auch unterschiedliche Sachverhalte –

einmal die Elektrizitätsabgabe und einmal die Energieabgabenvergütung – geregelt werden sollten.

§ 1 Abs 1 Z 1 ElAbgG spricht im übrigen von "**Weiterlieferung**", § 2 Abs 1 EnAbgVergG von "**liefern**". Auch dies deutet auf die hier erfassten unterschiedlichen Vorgänge hin.

Elektrizitätsunternehmen und Wiederverkäufer unterliegen dem Regime des EIWOG, das letztlich dazu dient, unter der Aufsicht der Energie-Control Österreichische Gesellschaft für die Regulierung in der Elektrizitäts- und Erdgaswirtschaft mbH den Wettbewerb unter den Energielieferanten zu fördern. Die Intentionen des § 1 Abs 1 Z 1 ElAbgG (mit der Verbindung zum EIWOG) sind daher völlig andere, als die in § 2 Abs 1 EnAbgVergG enthaltenen Absichten des Gesetzgebers.

Dem Wortlaut des § 2 Abs 1 EnAbgVergG ist daher zunächst nicht zu entnehmen, dass nur die in § 1 Abs 1 Z 1 ElAbgG angeführten Unternehmen vom Ausschluss der Vergütung erfasst werden (sollen).

d. Auch die Auslegung der Bestimmung führt nicht zu dem von der Bw. vorgebrachten Ergebnis.

Das von der Bw. vorgelegte Gutachten stammt vom 14. August 2009. Zu diesem Zeitpunkt ging der Großteil der Lehre noch vom ertragsteuerlichen Betriebsbegriff in § 2 EnAbgVergG aus. **Nach VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118 ist jedoch der umsatzsteuerliche Betriebsbegriff zugrundezulegen.** Gemäß dieser Entscheidung bedient sich das EnAbgVergG im Wesentlichen der Terminologie des UStG. Die Entscheidung verweist beispielsweise auf **§ 1 Abs 1 und § 1 Abs 3 EnAbgVergG**. Aus diesem Grund obliegt auch nach **§ 2 Abs 4 EnAbgVergG** die Vergütung dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt. Verwiesen wird weiters auf **§ 2 Abs 1 EnAbgVergG** und den dort verwendeten **Begriff des "Betriebes", der dem UStG keineswegs fremd sei**. In der Zusammenfassung des VwGH-Erkenntnisses heißt es, dass "**weder nach dem EnAbgVergG, das auf den umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff abstellt**, noch den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen auf das Ergebnis der Tätigkeit des Vergütungsberechtigten abzustellen ist". Für den Unabhängigen Finanzsenat hat der VwGH damit aber klargestellt, dass das gesamte EnAbgVergG auf umsatzsteuerrechtlichen Begriffen aufgebaut ist. Einer weiteren Differenzierung dergestalt, dass in derselben Bestimmung (§ 2 Abs 1) neben der umsatzsteuerrechtlichen Begrifflichkeit gleichzeitig eine "energieabgabenrechtliche Auslegung" vorgenommen werden müsste, bedarf es nicht.

Damit ist aber auch der Begriff der "Lieferung" nach dem Umsatzsteuerrecht auszulegen. Nach dem UStG sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer

befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (§ 3 Abs 1 UStG).

Entscheidend ist dabei auch noch, dass unionsrechtlich ein Unternehmen vorliegt, egal zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Daher kann auch ein Liebhabereibetrieb (zB eine von der Stadt beherrschte GmbH, die für den Bereich der Bäder zuständig ist) eine Vergütung beantragen, obwohl dieser nicht auf Gewinn ausgerichtet ist (VwGH 11.12.2009, [2006/17/0118](#)).

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass das Gutachten im Zeitpunkt der Erstellung die drei Monate später ergangene Rspr noch nicht berücksichtigen konnte. Für die Auslegung des § 2 EnAbgVergG ist somit das Umsatzsteuergesetz und dessen "Lieferbegriff" maßgeblich. Eines gewerblichen Händlers mit Gewinnabsicht bedarf es nach der VwGH-Rspr und nach dem Unionsrecht nicht, um eine "Lieferung" zustandezubringen (sodass selbst Liebhabereibetriebe die Vergütung erhalten können). Ergänzend ist anzufügen, dass der NPW aus der Differenz zwischen ausgeführten Umsätzen und Vorleistungen zu berechnen ist und das EKZ eine nicht gerechtfertigte Vergütung erhalten würde, könnte es Umsätze aus einem umsatzsteuerrechtlich gelieferten und nicht im Betrieb verwendeten Energieträger in seine Vergütung miteinrechnen.

Damit ist das EKZ als "Lieferant" iSd EnabgVergG (und des UStG) für den in den Shops verbrauchten Stromanteil anzusehen.

e. Diese Auslegung deckt sich auch mit den weiteren Ausführungen im EnAbgVergG. Nach § 2 EnAbgVergG wird der Betrag vergütet, der den in § 1 EnAbgVergG genannten Anteil am NPW übersteigt. Der Antrag hat **die im Betrieb verbrauchte Menge ... an den ... Energieträgern** ... zu enthalten. Nach § 3 EnAbgVergG besteht auch dann kein Anspruch, wenn ... die Energieträger zur Erzeugung von Wärme ... verwendet werden, **ausgenommen unmittelbar für betriebliche Zwecke**. Damit wird nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber klargestellt, dass der Anspruch auf Vergütung **davon abhängt, dass der die Vergütung beantragende Betrieb Energie im Betrieb verbraucht und zwar (unmittelbar) für betriebliche Zwecke**.

Wenn die Bw. – gestützt auf das Gutachten – demgegenüber das EKZ

mit Verweis auf

- eine Person, die nicht als Elektrizitätsunternehmen oder Wiederverkäufer zu qualifizieren ist und
- als Verbraucher iSd des ElAbgG gilt,

als "fiktiven Verbraucher" ansieht, so bleibt dies reine Fiktion, die vom EnAbgVergG nicht gedeckt ist. Dieses spricht vom **Verbrauch im Betrieb zu betrieblichen Zwecken**. Der Betrieb der Bw. besteht darin, ein EKZ zu vermieten und entsprechende Zusatzleistungen anzubieten. Jene Stromanteile, die den Shops verrechnet werden, können weder als im "Betrieb" des EKZ verbraucht angesehen werden, noch erfolgt eine Nutzung dieses Stroms für dessen betriebliche Zwecke. Der Verbrauch des Stroms erfolgt unbestreitbar in den Betrieben der Shops, denn der Strom wird direkt von den Shops entnommen und verwendet. Gerade weil das EKZ mit Elektrizitätsabgabe belastet ist, kann dieser Strom nur vom EKZ (und nicht von den EVU) an die Shops (umsatzsteuerrechtlich) geliefert worden sein. Die Shops sind dabei weder Elektrizitätsunternehmen noch Wiederverkäufer, sodass in diesem Punkt auch kein Widerspruch zum Verbraucherbegriff des ElAbgG besteht.

Vergütungsberechtigt ist damit der die Energie verwendende Betrieb, wovon auch das Gutachten (Punkt 3.7) grundsätzlich ausgeht. Damit kann aber schon von der grundsätzlichen Intention des EnAbgVergG her die Vergütung der von den Shops verbrauchten Energie dem EKZ nicht zugewendet werden.

Dieses Ergebnis deckt sich auch mit der bisherigen Rspr des UFS zu dieser Frage (zB UFS RV/0694-I/08 vom 1.7.2011, UFS RV/0206-G/10 vom 10.2.2011; UFS RV/1393-L/07 vom 11.3.2008).

6. Aus den vorangehend geschilderten Umständen ergibt sich, dass die Vergütung beim EKZ nur den allgemeinen Teil erfassen kann, also jenen Stromanteil, der auf den Betrieb des EKZ selbst entfällt. Der Unabhängige Finanzsenat folgt weder der Rechtsansicht, wonach das EKZ als "fiktiver Verbraucher" anzusehen ist, noch jener, wonach als "Lieferanten" nach dem EnAbgVergG lediglich Elektrizitätsunternehmen oder Wiederverkäufer in Frage kommen. Die Vergütungsberechtigung der Shops (für ihren Stromanteil) ergibt sich aus der Lieferung einerseits und der Verrechnung andererseits. Denn eine genaue Verrechnung der Energieabgabe erfolgt seitens des EKZ an die Shops, sodass die Ausführungen des Gutachtens diesbezüglich völlig ins Leere gehen. Der Unterschied zur Verrechnung des allgemeinen Stromanteils besteht darin, dass bei Letzterem keine Stromlieferung an die Shops erfolgt und nur eine Kostenverrechnung stattfindet, die – entgegen der Darstellung des BMF – die Vergütungsberechtigung des EKZ nicht beeinträchtigen kann.

7. Die Vergütung ist im gegenständlichen Fall wie folgt zu berechnen:

Vergütung 2002:

Energieabgabe für den allgemeinen Teil 96.108,65 €, abzüglich NPW 0,00 € und Selbstbehalt 363,00 € = Vergütung 95.745,65 €.

Vergütung 2003:

Energieabgabe für den allgemeinen Teil 111.211,33 €, abzüglich 23.306,07 € (jeweils 49,50% vom Verbrauch Strom (14.977.881,33) mit $7.414.051,25 \times 0,0003$ und Erdgas (246.484) mit $122.009,58 \times 0,00872$) und Selbstbehalt 363,00 € = Vergütung 87.542,26 €.

Vergütung 2004:

Energieabgabe für den allgemeinen Teil 131.273,29 €, abzüglich 5.623,91 € (jeweils 46,50% vom Verbrauch Strom (18.818.324,67) mit $8.750.520,97 \times 0,0005$ und Erdgas (449.045) mit $208.805,92 \times 0,00598$) und Selbstbehalt 400,00 € = Vergütung 125.249,38 €.

Vergütung 2005:

Energieabgabe für den allgemeinen Teil 165.165,37 €, abzüglich NPW 38.060,66 € und Selbstbehalt 400,00 € = Vergütung 126.704,71 €.

Vergütung 2006:

Energieabgabe für den allgemeinen Teil 154.055,64 €, abzüglich 6.130,66 € (jeweils 42,08% vom Verbrauch Strom (24.404.474,67) mit $10.269.402,94 \times 0,0005$ und Erdgas (395.791) mit $166.548,85 \times 0,00598$) und Selbstbehalt 400,00 € = Vergütung 147.524,98 €.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen, die Vergütungsbeträge waren abzuändern.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 4. August 2011