

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.01.2020

Geschäftszahl

Ro 2020/15/0001

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der S Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch die BDO Steiermark GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 8010 Graz, Schubertstraße 62, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. September 2019, Zl. RV/2100906/2019, betreffend Energieabgabenvergütung 2012 bis 2015, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die revisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

- 1 Die Revisionswerberin führt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen Schlacht- und Zerlegebetrieb.
- 2 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung vom 20. Juni 2018 wurde u.a. festgehalten, der Revisionswerberin seien für die Jahre 2012 bis 2015 jeweils Energieabgabenvergütungen gutgeschrieben worden. In den Prüfungsjahren seien u.a. bescheidmäßig vom Land Steiermark vorgeschriebene Fleischuntersuchungsgebühren in die Berechnung des Nettoproduktionswertes einbezogen worden. Hierbei handle es sich um keine umsatzsteuerbare Leistung (nichtunternehmerische Tätigkeit), sodass die Aufwendungen nicht als Vorleistungen anzuerkennen seien. Es erhöhe sich daher der Nettoproduktionswert, sodass die Energieabgabenvergütung - wie in der Niederschrift näher dargelegt - zu kürzen sei.
- 3 Mit Bescheiden vom 16. August 2018 setzte das Finanzamt - nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO - die Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG) für die Jahre 2012 bis 2015 neu fest.
- 4 Die Revisionswerberin erhob gegen die neuen Sachbescheide Beschwerde. Sie begehrte die Anerkennung der Fleischuntersuchungsgebühren als Vorleistungen im Rahmen der Energieabgabenvergütung. Sie machte geltend, die Gebühren für die Untersuchungen des Landes Steiermark seien nur umsatzsteuerlich als nicht umsatzsteuerbarer Umsatz einzustufen; dies nur wegen der Sonderregelung für Körperschaften öffentlichen Rechts. Für die Energieabgabenvergütung handle es sich jedoch um Leistungen gegen Entgelt, welche als Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 einzustufen seien.
- 5 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. April 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.
- 6 Die Revisionswerberin beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 8 Nach Wiedergabe des Verfahrensgangs führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, strittig sei die Frage, welcher Bedeutungsinhalt der Wortfolge "im Sinne des" in § 1 Abs. 1 Z 2 EAVG zukomme. Das Finanzamt vertrete die Auffassung, damit sei ein inhaltlicher Verweis auf die umsatzsteuerbaren Umsätze nach dem UStG 1994 gemeint, die Revisionswerberin stehe hingegen auf dem Standpunkt, diese Auffassung wäre nur dann gerechtfertigt, hätte der Gesetzgeber anstelle der Wortfolge "im Sinne des" das Wort "gemäß" verwendet.

Der von der Revisionswerberin ins Treffen geführte Unterschied zwischen "im Sinne des" und "gemäß" lasse sich jedoch nicht begründen. Es handle sich dabei um Synonyme. Im Übrigen könne dem Gesetzgeber des EAVG wohl nicht ernsthaft unterstellt werden, dass ihm die Bedeutung der Wortfolge "im Sinne des" nicht bewusst gewesen sei. Da das Land Steiermark bei der bescheidmäßigen Vorschreibung der in Rede stehenden Tier- und Fleischuntersuchungsgebühren in hoheitlicher Funktion gegenüber der Revisionswerberin tätig geworden sei, habe es keine Lieferungen oder sonstige Leistungen als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt. Demgemäß könnten diese Gebühren nicht als abzugsfähige Vorleistungen in die Berechnung des Nettoproduktionswertes einbezogen werden. 9 Da für die Lösung der Streitfrage der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "im Sinne des" in § 1 Abs. 1 Z 2 EAVG Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle, sei die Revision zuzulassen gewesen.

10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision.

11 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

14 § 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG) in der hier anwendbaren Fassung (BGBl. I Nr. 92/2004) lautet (auszugsweise):

"(1) Die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger sind 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).

(2) 1. Als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten auch Umsätze, die, wären sie im Inland erbracht worden, Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 wären und im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen stehen.

2. Nicht als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten Umsätze aus der Gestellung von Arbeitskräften. (...)

15 § 2 Abs. 2 EAVG lautet (insoweit ebenfalls in der Fassung BGBl. I Nr. 92/2004) auszugsweise:

"(2) (...) 2. Bei der Berechnung des Vergütungsbetrages gilt entweder die Grenze von 0,5 % des Nettoproduktionswertes oder die folgenden Selbstbehalte, wobei der niedrigere Betrag gutgeschrieben wird:

- für elektrische Energie 0,0005 EUR/kWh

- für Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der Kombinierten Nomenklatur 0,00598 EUR/Normkubikmeter

- für Kohle der Positionen 2701, 2702, 2704, 2713 und 2714 der Kombinierten Nomenklatur 0,15 EUR/Gigajoule

- für Heizöl Extraleicht (gekennzeichnetes Gasöl Unterpositionen 2710 19 41, 2710 19 45, 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur) 21 EUR/1000 Liter

- für Heizöl leicht, mittel, schwer (Unterpositionen 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65, 2710 19 69 der Kombinierten Nomenklatur) 15 EUR/1000 kg

- für Flüssiggas (Unterpositionen 2711 12, 2711 13, 2711 14, 2711 19 der Kombinierten Nomenklatur) 7,5 EUR/1000 kg.

Der Vergütungsbetrag wird abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von 400 EUR gutgeschrieben."

16 § 1 UStG 1994 lautet:

17 "(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein

Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die

Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine

Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt."

18 Das EAVG wurde ursprünglich mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. I Nr. 201, erlassen. 19 In der Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP 122) war zu § 1 EAVG - der insoweit auch nur den Text des nunmehr ersten Absatzes umfasste - noch vorgesehen, dass eine Vergütung zu erfolgen habe, soweit die Energieabgaben 0,35% des Unterschiedsbetrages zwischen 1. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 abzüglich der Umsätze aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und 2. erhaltenen Lieferungen von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und nach ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§§ 127 f BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, überstiegen ("Nettoproduktionswert"). 20 In den Erläuterungen (72 BlgNR 20. GP 204 und 286) wurde hiezu dargelegt, um das produzierende Gewerbe bzw. die produzierenden Industriebetriebe durch die neu geschaffenen Energieabgaben nicht über Gebühr zu belasten bzw. in ihrer Konkurrenzfähigkeit zu beschneiden, werde in Abhängigkeit des Nettoproduktionswertes eine Rückerstattung der bezahlten Energiekosten eingeführt. Die zu bezahlenden Kosten für Erdgas und elektrischer Energie seien mit 0,35% des Nettoproduktionswertes begrenzt. Werde diese Grenze überschritten, dann würden die darüber hinausgehenden Kosten für die Besteuerung von Erdgas und elektrischer Energie vom zuständigen Finanzamt abzüglich eines Selbstbehaltes von 5.000 S vergütet. Der Nettoproduktionswert werde auf folgende Art definiert: Differenz zwischen den vom Unternehmen erbrachten umsatzsteuerbaren Leistungen, wobei die Umsätze aus der Veräußerung von Anlagegütern abzuziehen seien, und dem Einsatz von Waren im Sinne von § 127 BAO. Beide Werte seien für den Unternehmer ohne größeren Aufwand festzustellen. 21 Im Zuge der Erörterungen im Finanzausschuss wurde § 1 EAVG neu gefasst (im Wesentlichen mit dem auch nunmehrigen Inhalt, allerdings noch mit 0,35% Vergütungsgrenze, insbesondere aber mit dem nunmehrigen zweiten Absatz). In den Erläuterungen wurde hiezu lediglich darauf verwiesen, die Neudefinierung des Nettoproduktionswertes diene der vereinfachten Anwendung. Darüber hinaus sei zur Verhinderung von Missbräuchen bei den an das Unternehmen erbrachten Leistungen die Gestellung von Arbeitskräften auszuschneiden (95 BlgNR 20. GP 35 und 162). 22 Mit BGBl. I Nr. 92/2004 erhielten § 1 sowie § 2 Abs. 2 Z 2 EAVG ihre im vorliegenden Verfahren anzuwendenden Fassungen. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (478 und 516 BlgNR 22. GP 1) wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass die Energieabgabenvergütung nicht der Beihilfenentscheidung der Europäischen Kommission vom 9. März 2004 entspreche. Ziel der Gesetzesänderung sei die Herstellung der EU-Konformität der Energieabgabenvergütung für die Jahre 2002 und 2003. Dies solle dadurch erreicht werden, dass insbesondere die Energieabgabenvergütung an die Energiesteuerrichtlinie vom 27. Oktober 2003, 2003/96/EG angepasst werde. Zu § 1 Abs. 1 EAVG wurde insbesondere ausgeführt, in der Energiesteuerrichtlinie sei festgelegt, dass als energieintensiver Betrieb nur ein Betrieb gelte, bei dem die Energieabgaben einen Anteil von 0,5% des Nettoproduktionswertes überstiegen; aus diesem Grund werde die Vergütungsgrenze von 0,35% auf 0,5% des Nettoproduktionswertes angehoben.

23 Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das EAVG sich im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 - insbesondere auch zur Bestimmung des "Nettoproduktionswertes" - bedient (vgl. VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118, VwSlg. 8496/F). Das EAVG verlangt für die Berechnung des Nettoproduktionswertes die Erstellung einer "Leistungsbilanz" an erbrachten und erhaltenen Leistungen und knüpft dabei unmittelbar an den Umsatzbegriff des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 an. Damit ist die Auslegung des UStG 1994 und der diesem zugrunde liegenden unionsrechtlichen Bestimmungen insoweit für die Auslegung und Anwendung des § 1 Abs. 1 EAVG heranzuziehen (vgl. VwGH 27.4.2012, 2008/17/0086, VwSlg. 8722/F; 20.6.2012, 2010/17/0144; 20.6.2012, 2011/17/0157; vgl. auch VwGH 30.1.2015, 2011/17/0242).

24 Nach dem Wortlaut des § 1 EAVG ergibt sich der Vergütungsbetrag - unter Beachtung der in der Richtlinie 2003/96/EG vorgesehenen Mindeststeuerbeträge (§ 2 Abs. 2 Z 2 EAVG) - aus der Differenz zwischen den entrichteten Energieabgaben und 0,5% des Nettoproduktionswertes. Dieser ist wiederum definiert als die Differenz zwischen den Ausgangs- und Eingangsumsätzen "im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994". Nach § 1 Z 1 UStG 1994 sind insbesondere Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer unterliegende Umsätze.

25 Dafür, dass der Gesetzgeber - wie in der Revision behauptet - sprachlich differenzieren wollte zwischen Umsätzen "im Sinne des" § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994" einerseits und Umsätzen "nach" oder "gemäß" dieser Bestimmung andererseits, bestehen keine Anhaltspunkte. Die Worte "im Sinne" sowie "nach" oder "gemäß" werden hier - wie auch sonst (vgl. hierzu etwa die vom Bundeskanzleramt herausgegebenen Legistischen Richtlinien 1990, Punkt 56) - offenkundig mit identem Begriffsinhalt, nämlich als Verweisung auf eine genannte Regelung verstanden.

26 Auch aus dem Sinn und Zweck der Bestimmung des § 1 EAVG kann ein derartiges Verständnis nicht gewonnen werden. Auch wenn mit der Einräumung einer Energieabgabenvergütung erreicht werden sollte, dass Produktionsbetriebe nicht über Gebühr belastet würden, so sollte die Vergütung nur insoweit gewährt werden, als die Energieabgaben einen bestimmten Prozentsatz des Nettoproduktionswertes übersteigen. Dieser Nettoproduktionswert wurde im Zuge des Gesetzgebungsprozesses unterschiedlich definiert. In der

Regierungsvorlage war noch vorgesehen, dass als Eingangsumsätze nur die erhaltenen Lieferungen von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutatzen zu berücksichtigen seien. Im Finanzausschuss wurde die Definition des Nettoproduktionswerts sodann entsprechend der auch nunmehr anwendbaren Bestimmung modifiziert, wobei dies damit begründet wurde, dies diene der vereinfachten Anwendung. Dass bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes nicht sämtliche Vorleistungen berücksichtigt werden sollten, ergibt sich auch aus der im Gesetz vorgesehenen Ausnahme der (Eingangs-)Umsätze aus der Gestellung von Arbeitskräften. Im Übrigen bemisst sich die Energieabgabenvergütung nicht an der in der Revision angeführten "Wertschöpfung", sondern am "Nettoproduktionswert" (vgl. bereits - unter Hinweis auf die Differenzierung in der Richtlinie 2003/96/EG zwischen Produktionswert und Mehrwert - VwGH 25.9.2012, 2012/17/0056, VwSlg. 8750/F).

27 Dass im Hinblick auf § 1 Abs. 2 EAVG eine planwidrige (durch Analogie zu schließende) Lücke vorläge, ist nicht erkennbar. Diese Regelung bewirkt, dass auch im Ausland erbrachte Eingangsumsätze dann bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen sind, wenn sie bei Erbringung im Inland steuerbar wären (und im Zusammenhang mit steuerbaren Ausgangs-Umsätzen stehen). Dafür, dass es dem (im Wortlaut des Gesetzes nicht ausgedrückten) Willen des Gesetzgebers entsprechen würde, darüber hinaus auch im Inland erbrachte Umsätze, die nicht steuerbar sind, zu berücksichtigen, bestehen keine Anhaltspunkte. Auch ist eine unsachliche Differenzierung zwischen umsatzsteuerbaren und nicht umsatzsteuerbaren Leistungen nicht erkennbar. Diese Einschränkung auf umsatzsteuerbare Leistungen bezieht sich sowohl auf die Eingangs- als auch die Ausgangsumsätze; Zweck dieser Regelung ist - wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hervorgeht - eine einfache Anwendung der Regelung. Bedenken, dass der Gesetzgeber damit seinen rechtspolitischen Spielraum überschritten hätte, sind beim Verwaltungsgerichtshof nicht entstanden.

28 Dass die hier strittigen, durch Bescheid der Landesregierung nach dem Steiermärkischen Fleischuntersuchungsgebührengesetz 2007, LGBI. Nr. 5/2008, festgesetzten Gebühren nicht als Entgelt für eine Leistung eines Unternehmers zu beurteilen sind (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) und das Land insoweit nicht als "Steuerpflichtiger" gehandelt hat (Art. 13 der Richtlinie 2006/112/EG), ist auch in der Revision unbestritten. Damit liegen auch keine im Rahmen der Ermittlung des Nettoproduktionswertes (§ 1 Abs. 1 EAVG) zu berücksichtigende Eingangsumsätze vor.

29 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

30 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 20

14.

Wien, am 23. Jänner 2020

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2020:RO2020150001.J00