

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., X, vertreten durch BDO Steiermark GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Schubertstraße 62, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 17. September 2018, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 16. August 2018, über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Zeiträume 2012 bis 2015, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung zur Vergütung von Energieabgaben für die Jahre 2012 bis 2015 ua. Folgendes festgestellt:

"In allen Prüfungsjahren sind die Fleischuntersuchungsgebühren (bescheidmäßig vorgeschrieben durch das Land Steiermark) in die Berechnung des Nettoproduktionswertes einbezogen worden.

Festgestellt wird außerdem, dass betreffend Fleischuntersuchungsgebühren das Land Steiermark auf Basis des Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetzes (kurz LMSVG) die Lebetier- und Fleischuntersuchungen vorzunehmen hat. Diese werden von amtlich beauftragten Tierärzten durchgeführt und bescheidmäßig dem geprüften Unternehmen von der Gebietskörperschaft vorgeschrieben (hoheitliche Kontrollfunktion).

Da es sich um keine umsatzsteuerbare Leistung (nichtunternehmerische Tätigkeit) gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG handelt, sind die Aufwendungen nicht als Vorleistungen anzuerkennen (§ 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVerG).

Sämtliche Bescheide (Land Steiermark) und Beilagen sowie die detaillierten Berechnungen der Energieabgabenvergütungen wurden der Behörde erstmals im Zuge der Außenprüfung vorgelegt" (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11. Juli 2018, Tz. 9).

Gegen die auf dieser Basis im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Bescheide über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Jahre 2012 bis 2015 hat die Beschwerdeführerin (Bf.), die einen Schlachtbetrieb betreibt, mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

Sie begehre mit folgender Begründung die Fleischuntersuchungsgebühren als Vorleistungen gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG anzuerkennen:

Leistungen der Fleischuntersuchung durch das Land Steiermark

Die Gebühren für die Leberdteruntersuchungen und die Fleischbeschau würden vom Land Steiermark Abteilung 8 Wissenschaft und Gesundheit - Veterinärdirektion mittels Bescheid, basierend auf dem Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz (kurz LMSVG) und der LMSVG-Kontrollgebührenverordnung vorgeschrieben werden.

Das Land Steiermark habe auf Basis der vorhin genannten Rechtsvorschriften die Leberdter- und Fleischuntersuchungen vorzunehmen, dh. diese Leistungen würden vom Land Steiermark als juristischer Person des öffentlichen Rechts an die Bf. erbracht werden. Für diese Untersuchungen würden vom Land Steiermark die amtlich zuständigen Tierärztinnen und Tierärzte bestellt bzw. beauftragt und je nach den durchgeführten Untersuchungen vom Land Steiermark für ihre Tätigkeiten abgegolten (die Kosten für die gesetzlich vorgeschriebenen Untersuchungen habe das Land Steiermark zu übernehmen) werden. Es sei somit folgende Leistungsreihe festgelegt - die Tierärzte verrechnen ihre Leistungen an das Land Steiermark und das Land Steiermark schreibe den Schlachtbetrieben dann für die Untersuchungen als Entgelte die durch Verordnung festgelegten Gebühren vor. *"Als Vorleistungen für die Energieabgabenvergütung müssen somit die Leistungen des Landes Steiermark an die Bf. und nicht die Leistungen der Tierärzte an das Land Steiermark beurteilt werden"*.

Umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistungen

Die Gebührenvorschreibung des Landes Steiermark erfolge im Rahmen der öffentlichen Gewalt, da diese Leistungen vom Land Steiermark im Rahmen der Ausübung von öffentlich-rechtlichen Vorgaben erbracht werden würden (Verpflichtung des Landes, diese Untersuchungen vor der Schlachtung durchzuführen!). Da das Land Steiermark im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werde, würden die Gebühren ohne Umsatzsteuer vorgeschrieben werden.

Davor sei jedoch zu klären, ob die Untersuchungsleistungen umsatzsteuerbare Tätigkeiten im Sinne des UStG bzw. wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der MwStSystRL und damit der Energieabgabenvergütung darstellten.

- Eine Körperschaft öffentlichen Rechts (kurz KÖR), wie das Land Steiermark sei nur kein Steuerpflichtiger (nicht umsatzsteuerbar tätig) bei Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt, sofern es nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen komme.

In einem ersten Schritt sei somit auch bei KÖR immer zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit von der KÖR erbracht werde:

- Prüfung anhand aller "Umstände" des Einzelfalls
- Insbesondere ist der Vergleich mit jenen Umständen anzustellen unter welchen solche Leistungen "gewöhnlich" erbracht werden
- Kriterien für die Beurteilung können die "Zahl der Kunden" und die "Höhe der Einnahmen" sein
- Unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem "Entgelt" und den Leistungen erforderlich

Lebendtier- und Fleischuntersuchungen könnten und würden auch von privaten Anbietern (Tierärzten, Lebensmittelabors und Veterinärinstituten) angeboten (zB Fleisch Technologiezentrum Hollabrunn, LVA GmbH, Institut für Fleischhygiene der Veterinärmedizinischen Universität Wien). Dabei würden grundsätzlich die gleichen Methoden angewendet (für die amtlich beauftragten Tierärzte gebe es zusätzlich eine besondere Leitlinie zur praktischen Ausbildung). Das Land Steiermark erziele mit den verrechneten Gebühren beträchtliche Einnahmen und weise auf Grund der Verpflichtung eine hohe Anzahl an "Kunden" auf. Die auf Grund der Steiermärkischen Fleischuntersuchungsgebührenverordnung festgesetzten Pauschalgebühren pro Untersuchungseinheit, Zeitgebühren für Untersuchungen sowie Zusatzgebühren für spezielle Untersuchungen stellten somit "Entgelte" für genau definierte Einheiten und Untersuchungsarten dar, wie sie auch in der Privatwirtschaft vorgegeben werden könnten.

Das Land Steiermark erbringe mit den Untersuchungsleistungen somit jedenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit (nachhaltig, mit Einnahmen, selbständig ausgeübt).

Diese wirtschaftliche Tätigkeit obliege dem Land Steiermark jedoch auf Grund der oben angeführten Rechtsvorschriften im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Die Tätigkeit des Landes Steiermark basiere auf den verschiedenen öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen, die Leistungsempfänger seien zur "Annahme" verpflichtet, es werde ein Bescheid über die Prüfungen ausgestellt. Für eine Umsatzsteuerpflicht des Landes Steiermark sei daher in einem weiteren Schritt zu klären, ob ein Wettbewerb bestehe und ob größere Wettbewerbsverzerrungen auf Grund unterschiedlicher Besteuerung vorliegen würden.

Bei einem Wettbewerb seien folgende Stufen zu unterscheiden:

- Wettbewerbsrelevanz
- Wettbewerbsverzerrung (lediglich unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen)
- Größere Wettbewerbsverzerrungen

Wettbewerbsverzerrungen würden nur dann vorliegen, wenn ein privater Mitbewerber die gleiche Leistung wie die KÖR tatsächlich und rechtlich anbieten könne. Dabei sei nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potenzielle Wettbewerb zu berücksichtigen. Bereits das potenzielle Bestehen einer Entscheidungsmöglichkeit zwischen einem privaten und einem öffentlich-rechtlichen Anbieter führe zur unternehmerischen Tätigkeit. Die rein theoretische Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, könne nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden. Die Möglichkeit zum Markteintritt müsse real und nicht nur rein hypothetisch sein.

Größere Wettbewerbsverzerrungen würden insbesondere dann auszuschließen sein, wenn die erbrachten Leistungen entsprechend ihren Ausübungsmodalitäten derart spezifisch und typisch für die Ausübung hoheitlicher Befugnisse seien (zB Abgabenerhebung), dass private Wirtschaftsteilnehmer im Hinblick auf den hoheitlichen Charakter dieser Leistungen bzw. auf Grund der rechtlichen Rahmenbedingungen "real" und faktisch keine Möglichkeit hätten, gleichartige Leistungen zu gleichen Bedingungen zu erbringen.

Die *Schlachterlaubnis* könne nur das Land Steiermark nach der amtlich beauftragten tierärztlichen Untersuchung erteilen. Die der Schlachterlaubnis vorangehenden Untersuchungsleistungen seien wirtschaftliche und unternehmerische Tätigkeiten, welche grundsätzlich auch von privaten Anbietern vorgenommen werden könnten und bei diesen jedenfalls zu umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen führten. Für den Schlachtbetrieb der Bf. seien die Untersuchungen, unabhängig davon, ob sie vom Land Steiermark oder einem privaten Anbieter erbracht werden würden, unabdingbar, um die strengen Qualitätserfordernisse bei Fleischlieferungen erfüllen zu können. Selbst im Falle einer fehlenden gesetzlichen Regelung zur Pflichtuntersuchung durch das Land Steiermark vor der Schlachtung, würden diese Untersuchungen vom Schlachtbetrieb durchgeführt werden.

Es liege somit zwischen dem Land Steiermark und der Bf. ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vor, da die Leistungen der Untersuchung gegen Entgelt erbracht werden würden. Die Bezeichnung als Gebühr oder Abgabe sei dabei unbeachtlich, da diese nach der wirtschaftlichen Betrachtung jedenfalls einen Gegenleistungscharakter aufweise und somit ein Entgelt für eine Leistung darstelle.

Bei der Gebühreenvorschreibung auf Basis bundesgesetzlicher bzw. landesgesetzlicher Regelungen handle es sich um eine öffentlich-rechtliche Handlungsmodalität, welche jedoch einen dahinterstehenden umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch nicht ausschließe. Da jedoch auf Grund des gesetzlichen Ausschlusses von privaten Anbietern keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen würden, seien diese Umsätze gemäß dem UStG auf Grund der Sonderbestimmungen für KÖR dem nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich zuzuordnen. *Die Gebühren (für die Untersuchungen) des Landes Steiermark seien somit nur umsatzsteuerlich als nicht umsatzsteuerbarer Umsatz einzustufen.*

Beurteilung der Leistungen im Sinne der Energieabgabenvergütung

Für den Antragsteller abzugsfähige Vorleistungen würden nur dann vorliegen, *wenn ein Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 oder 2 UStG 1994* erbracht habe.

Das EnAbgVergG verlange für die Berechnung des Nettoproduktionswertes die Erstellung einer "Leistungsbilanz" an erbrachten und erhaltenen Leistungen und knüpfe dabei an den Umsatzbegriff des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG an, dh. die Begriffsbildung des Umsatzsteuerrechts sei auch für die Energieabgabenvergütung heranzuziehen, *jedoch im Sinne der Energieabgabenvergütung zu interpretieren und auszulegen.*

a) Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG

Erfasst sind somit *Lieferungen und Leistungen*, die

- ein Unternehmer
- im Inland
- gegen Entgelt
- im Rahmen seines Unternehmens

ausführt.

b) Land Steiermark als Unternehmer

Nach dem Mehrwertsteuerrecht ist eine KÖR wie das Land Steiermark Unternehmer mit wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten. Die hoheitlichen Tätigkeiten seien auf Grund der Ausübung der öffentlichen Gewalt bei fehlenden größeren Wettbewerbsverzerrungen dem nicht wirtschaftlichen aber nicht unternehmensfremden Bereich zuzuordnen. *Damit sei das Land Steiermark zwar Unternehmer, auf Grund der Sonderbestimmungen für KÖR jedoch im Bereich der Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht umsatzsteuerpflichtig.*

Für die Energieabgabenvergütung würden somit wirtschaftliche Leistungen eines Unternehmens vorliegen, welche jedoch auf Basis öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbracht werden würden.

c) gegen Entgelt

Das Entgelt für die Leistung bestehe in der vorgeschriebenen Gebühr, welche der leistungsempfangende Unternehmer für die Untersuchungsleistungen aufzuwenden habe. Gemäß Rz 197 ENAV-RL würden bei Steuern, Gebühren und Abgaben, die dem Antragsteller vorgeschrieben werden, keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG vorliegen (beispielhaft seien die Körperschaftsteuer sowie Landes- oder Gemeindeabgaben genannt). Bei diesen nicht abzugsfähigen Vorleistungen handle es sich jedoch um Steuern und Abgaben, welche nicht im Zusammenhang mit einem konkreten Leistungsaustausch stünden, sondern allgemein zur Finanzierung staatlicher Leistungen von der mit Abgabenhoeheit betrauten KÖR eingehoben werden würden. *Davon zu unterscheiden seien Gebühren, welche von Gebietskörperschaften für bestimmte konkret erbrachte Leistungen eingehoben werden würden, wie zB Gebühren für den*

Anschluss an das öffentliche Wasser- und Abwassernetz oder Gebühren für die Müllabfuhr (diese sind auf Grund der Sonderbestimmung für KÖR gemäß § 2 Abs. 3 UStG als fiktive umsatzsteuerbare Tätigkeit auch umsatzsteuerpflichtig). Weiters werde auch in Rz 197 ENAV-RL dargelegt, dass zB die Elektrizitätsabgabe für den Strombezug nicht herauszurechnen sei. Auch in diesen Fällen würden öffentlich-rechtliche Gebühren- und Abgabenvorschreibungen vorliegen, welche jedoch mit konkreten Leistungen der KÖR verbunden seien und abhängig vom tatsächlich bezogenen Leistungsumfang (Untersuchungsanzahl, Kanalanschlusskapazität, ...) an den Leistungsempfänger verrechnet werden würden. Im Falle von Gebühren- und Abgabenvorschreibungen sei somit für die Energieabgabenvergütung eine klare Unterscheidung zu treffen, ob der wirtschaftliche Gehalt in einem konkreten Leistungsaustausch zwischen der KÖR und Abgaben- und Gebührenpflichtigen bestehe oder ob die Abgaben bzw. Gebühren allgemein von der KÖR für die Deckung des Landesbudgets vereinnahmt werden würden (zB Nächtigungsabgabe, Landes-Kurabgabe, Landes-Rundfunkabgabe, ...).

d) *Exkurs*

Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung würden ungeachtet einer inhaltlichen Prüfung, ob ein Betrieb gewerblicher Art gemäß KStG vorliege, als fiktiver körperschaftsteuerlicher Hoheitsbetrieb (kraft Gesetzes gemäß § 2 Abs. 5 KStG) gelten. Diese Einrichtungen unterlägen auch dann nicht der Körperschaftsteuer, wenn privatwirtschaftliche Tätigkeiten vorlägen. Auf Grund der Begriffsanknüpfung des UStG an das KStG seien somit auch umsatzsteuerlich solche Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung (ungeachtet einer Prüfung der Tätigkeiten) als *fiktive umsatzsteuerliche Hoheitsbetriebe* zu qualifizieren (europarechtlich bedenklich) und führten nicht umsatzsteuerbare Umsätze aus. Damit werde die Problematik einer reinen Anknüpfung an den Begriff "umsatzsteuerbarer Umsatz" speziell im Zusammenhang mit KÖR und ihren Sonderregelungen deutlich, *da hier zum Teil unabhängig vom Leistungsbegriff umsatzsteuerliche Einstufungen getroffen werden würden*. Im Zusammenhang mit der Energieabgabenvergütung ist der Leistungsbegriff im Sinne eines Leistungsaustausches von Bedeutung (somit eine inhaltliche Prüfung erforderlich). Ansonsten würden in § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG auch Umsätze **gemäß und nicht im Sinne** § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UStG genannt werden.

Zusammenfassung des Sachverhalts

Für die Energieabgabenvergütung würden daher nach Ansicht der Bf. abzugsfähige Vorleistungen für die zu erstellende "Leistungsbilanz" vorliegen, da das **Land Steiermark von der Konzeption her in diesem Fall umsatzsteuerbare Leistungen gegen Entgelt erbringe, welche als Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG einzustufen seien, allerdings auf Grund der Sonderregelungen für Körperschaften öffentlichen Rechts und dem gesetzlich ausgeschlossenen Wettbewerb nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden**. Es lägen keine Gebühren gemäß Rz 197 ENAV-RL vor, welche unabhängig von einer konkreten Leistungserbringung der KÖR vorgeschrieben werden würden. Die vorgeschriebenen Tieruntersuchungsgebühren seien unabhängig von der Bezeichnung

als Gebühr als unmittelbares Leistungsentgelt für Tieruntersuchungen im Sinne der Energieabgabenvergütung zu sehen.

Demgemäß seien folgende Vergütungsbeträge festzusetzen:

2012	31.745,37
2013	26.522,84
2014	24.391,28
2015	8.985,42

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdeentscheidung folgendermaßen begründet:

"Im Zuge der steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2012 bis 2015 wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, dass beim geprüften Unternehmen Bf. hinsichtlich der Energieabgabenvergütung für die Jahre 2012 bis 2015 Aufwendungen (Fleischuntersuchungsgebühren) als Vorleistungen in die Berechnungsgrundlagen miteinbezogen wurden, die als nicht umsatzsteuerbare Leistungen (erbracht vom Land Steiermark) zu qualifizieren sind und daher nicht in der Berechnung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen waren.

Vom beschwerdeführenden Unternehmen wird vorgebracht, dass abzugsfähige Vorleistungen für die zu erstellende "Leistungsbilanz" vorliegen, da das Land Steiermark in diesem Fall umsatzsteuerbare Leistungen erbringe, welche als Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG einzustufen wären, die allerdings auf Grund der Sonderregelung für Körperschaften öffentlichen Rechts und dem gesetzlich ausgeschlossenen Wettbewerb nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden.

Es lägen keine Gebühren vor, die unabhängig von einer konkreten Leistungserbringung von der KÖR vorgeschrieben würden. Die gegenständlichen Tieruntersuchungsgebühren wären unabhängig von der Bezeichnung als Gebühr als unmittelbares Leistungsentgelt für Tieruntersuchungen im Sinne der Energieabgabenvergütung zu sehen.

Das beschwerdeführende Unternehmen beantragt die Festsetzung des Vergütungsbetrages unter Einbeziehung der entrichteten Tieruntersuchungs- bzw. Fleischuntersuchungsgebühren.

Unbestritten ist, dass die Gebühren für die Untersuchungen vom Land Steiermark basierend auf dem Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz (kurz LMSVG) und der LMSVG-Kontrollgebührenverordnung vorgeschrieben werden und mit Bescheid im Rahmen der öffentlichen Gewalt festgesetzt werden. In diesem Sinne ist das Land Steiermark daher hoheitlich und nicht privatwirtschaftlich tätig.

Unbestritten ist zudem, dass die Gebühren für die Untersuchung des Landes Steiermark umsatzsteuerlich als nicht umsatzsteuerbarer Umsatz zu qualifizieren sind.

Zu beachten ist daher in diesem Zusammenhang der Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetzes, der in den Ziffern 1 und 2 auf die **Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994** verweist und wonach der Nettoproduktionswert als Unterschiedsbetrag dieser Umsätze determiniert wird.

Damit wird nach Ansicht der Finanzbehörde unmissverständlich klargestellt, dass nur (umsatzsteuerlich) steuerbare Umsätze in die Berechnung einbezogen werden dürfen. Für die Interpretation, dass umsatzsteuerlich nicht umsatzsteuerbare Umsätze für die Energieabgabenrückvergütung tatsächlich jedoch als umsatzsteuerbare Umsätze, die nur aufgrund der Sonderbestimmung für KÖR nicht der Umsatzsteuer unterliegen, zu betrachten sind, bietet das Gesetz keinen Platz.

Insofern wird auch die in der Beschwerde vorgenommene Argumentation, dass der Wortfolge "im Sinne" eine andere Bedeutung als dem Wort "gemäß" zukommt ausdrücklich nicht anerkannt. Mit "im Sinne" verweist der Gesetzgeber detailliert auf die umsatzsteuerlich umsatzsteuerbaren Umsätze, die bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes heranzuziehen sind.

Dies geht auch aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Strukturanpassungsgesetz 1996, mit dem unter anderem die Energieabgaben auf Elektrizität und Erdgas eingeführt wurden, gleichzeitig aber auch das Energieabgabenvergütungsgesetz erlassen wurde, hervor.

Im besonderen Teil dieser Erläuterungen wird der Nettoproduktionswert als Differenz zwischen den *umsatzsteuerbaren Leistungen* definiert und darauf hingewiesen, dass beide Werte für den Unternehmer ohne größeren Aufwand festzustellen sind.

Damit wurde klargestellt, dass *nur die umsatzsteuerbaren Leistungen* (unter Heranziehung des Umsatzsteuerrechts) als Berechnungsgrundlagen herangezogen werden dürfen und kein anderer Anknüpfungspunkt gewollt war. Dass auch, wie in der Beschwerde behauptet, durchgeführte nichtumsatzsteuerbare Leistungen miteinzubeziehen wären, lässt sich den Bemerkungen nicht entnehmen.

Zudem war dem Gesetzgeber entscheidend, dass ohne großen Aufwand die Werte festzustellen sind. Dies wurde über den gegebenen Verweis auf die umsatzsteuerbaren Leistungen gewährleistet. Eine Ermittlung des Nettoproduktionswertes unter Beachtung einer zwar umsatzsteuerlich nicht umsatzsteuerbaren Leistung, die jedoch eine umsatzsteuerbare Leistung im Zusammenhang mit der gegenwärtigen Rechtsmaterie der Energieabgabenvergütung sein soll, kann wohl nicht im Sinne des Gesetzgebers gewesen sein.

Zusammengefasst sind daher nach Ansicht der Finanzbehörde die vom Land Steiermark mit Bescheid vorgeschriebenen Tier- bzw. Fleischuntersuchungsgebühren nicht als Vorleistungen in die Berechnung des Nettoproduktionswertes miteinzubeziehen, da es sich um nichtsteuerbare Leistungen handelt und diese nach Intention des Gesetzgebers nicht für die Energieabgabenrückvergütung zu berücksichtigen sind."

Dagegen hat die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und in der Begründung im Wesentlichen die Ausführungen der Beschwerdeschrift wiederholt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 1 EnAbgVergG in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 92/2004 lautet:

"(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)."

§ 1 UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung, BGBl. I Nr. 34/2010 lautet:

"(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) ..."

Der Beschwerde konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Strittig ist ausschließlich die Rechtsfrage, welcher Bedeutungsinhalt der Wortfolge "im Sinne des" in § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG zukommt. Während das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Strukturanpassungsgesetzes 1996 die Auffassung vertritt, dass damit ein inhaltlicher Verweis auf die umsatzsteuerbaren Umsätze nach dem UStG 1994 gemeint ist, steht die Bf. letztlich auf dem Rechtsstandpunkt, dass diese Auffassung wohl nur dann gerechtfertigt wäre, wenn der Gesetzgeber anstelle der Wortfolge "im Sinne des" das Wort "gemäß" verwendet hätte.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes will der Gesetzgeber mit der Verwendung der Wortfolge "im Sinne des" im § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG erreichen, dass die im § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 normierten Tatbestände im Energieabgabenvergütungsgesetz im Rahmen der Ermittlung des Nettoproduktionswertes angewendet werden. Es sollte also der Bedeutungsinhalt des angesprochenen Umsatzsteuertatbestandes - § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 / die Ziffer 2 (Eigenverbrauch im Inland) scheidet im vorliegenden Fall jedenfalls aus - in das Energieabgabenvergütungsgesetz Eingang finden.

Der von der Bf. ins Treffen geführte semantische Unterschied zwischen "im Sinne des" und "gemäß" lässt sich sprachwissenschaftlich jedoch nicht begründen.

Im Duden wird die Bedeutung von "gemäß" mit nach, entsprechend und zufolge angegeben. Als ein Beispiel wird "gemäß Art. 1 des Grundgesetzes" angeführt (vgl. unter Eingabe des Wortes "gemäß" in <https://www.duden.de/suchen/dudenonline>).

Ebenfalls im Duden wird "Sinn" im Rahmen der Wortfolge "im Sinne des" unter Bedeutungen im Punkt 4. mit gedanklicher Inhalt, Bedeutung und Sinngehalt beschrieben. Als Beispiel wird "im Sinne des Gesetzes" angeführt, was soviel bedeute, wie *so wie es das Gesetz versteht* (vgl. unter Eingabe des Wortes "im Sinne des" in <https://www.duden.de/suchen/dudenonline>).

Somit sind sprachwissenschaftlich das Wort "gemäß" und die Wortfolge "im Sinne des" jedenfalls als Synonyme zu bezeichnen.

Im Übrigen kann dem Gesetzgeber des Energieabgabenvergütungsgesetzes wohl nicht ernsthaft unterstellt werden, dass ihm die Bedeutung der Wortfolge "im Sinne des" nicht bewusst war.

Da die bescheidmäßige Vorschreibung der in Rede stehen Tier- und Fleischuntersuchungsgebühren durch das Land Steiermark in Vollziehung des § 64 Abs. 4 in Verbindung mit § 53 Abs. 1 Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz, BGBl. I Nr. 13/2006 idF BGBl. I Nr. 95/2010, in Verbindung mit den Verordnungen (EG) Nr. 854/2004 und 882/2004, Kapitel VI und Anhänge IV und VI, sowie in Verbindung mit den §§ 1 bis 6 des Steiermärkischen Fleischuntersuchungsgebührengesetzes 2007 - FUGG, LGBl. Nr. 5/2008 idF LGBl. Nr. 12/2010, sowie der §§ 1 und 2ff der LMSVG-

Kontrollgebührenverordnung, BGBl. II Nr. 361/2007 idF BGBl. II Nr. 46/2010, erfolgt und damit das Land Steiermark als Körperschaft öffentlichen Rechts in hoheitlicher Funktion gegenüber der Bf. tätig geworden ist, hat es keine Lieferungen oder sonstige Leistungen als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ausgeführt.

Demgemäß können die vorgeschriebenen Tier- und Fleischuntersuchungsgebühren nicht als abzugsfähige Vorleistungen in die Berechnung des Nettoproduktionswertes einbezogen werden.

Unter Punkt 3. "Zusammenfassung der Begründung" wird im Vorlageantrag auf Seite 7, letzter Absatz, Nachstehendes ausgeführt:

"Für die Energieabgabenvergütung liegen daher unserer Ansicht nach abzugsfähige Vorleistungen für die zu erstellende "Leistungsbilanz" vor, da das **Land Steiermark von der Konzeption her in diesem konkreten Fall umsatzsteuerbare Leistungen gegen Entgelt erbringt, welche als Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG einzustufen sind, allerdings aufgrund der Sonderregelungen für Körperschaften öffentlichen Rechts und dem gesetzlich ausgeschlossenen Wettbewerb nicht der Umsatzsteuer unterliegen.** Es liegen keine Gebühren gemäß Rz 197 ENAV-RL vor, welche unabhängig von einer konkreten Leistungserbringung von KÖR vorgeschrieben werden. Die vorgeschriebenen Tieruntersuchungsgebühren sind unabhängig von der Bezeichnung als Gebühr als unmittelbares Leistungsentgelt für Tieruntersuchungen im Sinne der Energieabgabenvergütung zu sehen."

Dieser Argumentation konnte vom Bundesfinanzgericht aus nachstehenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Der Einstufung der in Rede stehenden Tier- und Fleischuntersuchungen als sonstige Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 steht jedenfalls entgegen, dass dieser Tatbestand zwingend ua. voraussetzt, dass die Leistungen durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden. Dass die Körperschaften öffentlichen Rechts auf Grund der Bestimmung des § 2 Abs. 3 UStG 1994 ua. nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch tätig sind und damit das Land Steiermark mit den strittigen Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegt, ist ausdrücklich unbestritten.

Soweit die Bf. auf die ENAV-RL verweist, ist Folgendes festzustellen:

"Die Energieabgaben-Richtlinien 2011 ersetzen den Durchführungserlass des BMF vom 20. Jänner 1997, 14 0607/2-IV/14/96, AÖF 1997/83, zum Elektrizitätsabgabegesetz, zum Erdgasabgabegesetz und zum Energieabgabenvergütungsgesetz und stellen einen Auslegungsbehelf zu den Energieabgaben sowie der Energieabgabenvergütung dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesen Richtlinien nicht abgeleitet werden."

Gemäß ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 18.9.2013, 2010/13/0138 mwN) kommt den in Erlässen geäußerten Rechtsansichten mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine normative Wirkung zu.

Überdies finden sich bezüglich der abzugsfähigen Vorleistungen unter Rz 187 folgende Ausführungen:

"Für den Antragsteller abzugsfähige Vorleistungen liegen nur dann vor, wenn ein Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 oder 2 UStG 1994 erbracht hat, bei denen der Antragsteller Leistungsempfänger war und die für sein Unternehmen bestimmt sind."

Dass das Land Steiermark im Rahmen der in Rede stehenden strittigen Leistungen keine Unternehmereigenschaft besitzt, ist unbestritten und bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Auch die Bezeichnung des Entgeltes als Gebühr, ist wie die Bf. zutreffend erkennt, nicht schädlich, ein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzunehmen (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, Kommentar, § 4, Anm. 50, wonach die Bezeichnung des Entgelts unerheblich ist und auch als "Entschädigung", "Beitrag", "Beihilfe" oder als "Zuschuss" bezeichnete Aufwendungen Entgelt sind, wenn sie für eine Leistung erbracht werden).

Doch der Erfolg bleibt der Beschwerde aber dennoch verwehrt, weil das Land Steiermark als Körperschaft öffentlichen Rechts mit der in Rede stehenden Tätigkeit mangels Unternehmereigenschaft keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 an die Bf. ausführt.

Der von der Bf. ins Treffen geführte, vermeintliche semantische Unterschied in der Auslegung, wenn der Gesetzgeber an Stelle der Wortfolge "im Sinne des" das Wort "gemäß" verwendet hätte, vermochte das Bundesfinanzgericht unter Bedachtnahme auf die diesbezüglichen Ausführungen im Duden keinesfalls zu überzeugen.

Somit erübrigt es sich auf die weiteren Argumente im Einzelnen einzugehen, denn die Argumentation der Bf. scheitert letztlich daran, dass sie der Wortfolge "im Sinne des" unzutreffend einen anderen Bedeutungsinhalt als dem Wort "gemäß" zuschreibt.

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. Da für die Lösung der Streitfrage der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "im Sinne des" im § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, war die Revision zuzulassen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. September 2019