



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Brauerei, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wp- u Stb-Gesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 16. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 29. September 2009 betreffend Energieabgabenvergütung für die Wirtschaftsjahre 2003/04, 2004/05, 2005/06, 2006/07 und 2007/08 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert (der Bescheid betreffend das Wirtschaftsjahr 2007/08 in der berichtigten Fassung vom 18. Jänner 2010).

Entscheidungsgründe

Die Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG) wurden vom Finanzamt für die Wirtschaftsjahre 2003/04 – 2006/07 vorerst entsprechend den Anträgen der Berufungswerberin (Bw.), die eine Brauerei betreibt, festgesetzt.

Dem Bericht vom 26. Juni 2009 über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung ist betreffend Energieabgabenvergütung für die Wirtschaftsjahre 2003/04 – 2007/08 zu entnehmen, dass (Tz. 3) bei der Ermittlung der Vorleistungen seitens des Unternehmens die Biersteuer nicht in Abzug gebracht worden sei. Die mit den Ausgangsumsätzen verrechnete Biersteuer sei in der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer und somit auch bei den Umsätzen iSd § 1 Abs 1 Z 1 EAVG enthalten. Die an die Finanzverwaltung abgeführte Biersteuer sei keine Vorleistung iSd § 1 Abs 1 Z 2 EAVG, da es sich um keinen Umsatz nach §

1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG handle, der an die Gesellschaft erbracht wird. Folglich sei die Biersteuer bei der Ermittlung der Vorleistungen entsprechend zu korrigieren. Darüber hinaus sei noch eine weitere Berichtigung der Vorleistungen in Zusammenhang mit bisher nicht berücksichtigten Fahrtspesenansätzen der Mitarbeiter vorzunehmen.

Aufgrund dieser Feststellungen erfolgte durch das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren für die Wirtschaftsjahre 2003/04 – 2006/07, gleichzeitig wurden für die Wirtschaftsjahre 2003/04 – 2007/08 jeweils gekürzte Vergütungsbeträge festgesetzt, sodass es insgesamt zu folgenden Kürzungen der Energieabgabenvergütung kam:

	03/04	04/05	05/06	06/07	07/08
Energieabgabenvergütung lt. Antrag	96.824,49	111.039,90	138.154,79	87.211,09	70.818,15
Energieabgabenvergütung lt. Bp	73.701,19	87.271,64	103.185,76	55.931,54	40.156,14
Differenz	23.123,30	23.767,36	34.969,03	31.279,55	30.662,01

Die steuerliche Vertreterin führte in der Berufung aus, dass die Bescheide insoweit angefochten werden, als der Nettoproduktionswert gemäß § 1 Abs. 1 EAVG, der dem Vergütungsbetrag zugrunde liege, um die von der Bw. geschuldete und an die Kunden weiterverrechnete Biersteuer erhöht worden sei.

Die Bw. entrichte Biersteuer für das aus dem Lager entnommene Bier und verrechne die Biersteuer an die Kunden weiter. Anlässlich einer Betriebsprüfung sei die Berechnung der Energieabgabenvergütung ua. aufgrund der Berücksichtigung der Biersteuer beanstandet worden. Seitens der Bw. sei der Biersteueraufwand durch Berücksichtigung bei den „Vorleistungen“ mit den Biersteuererlösen aus der Weiterverrechnung der Biersteuer an den Kunden durch Berücksichtigung bei den „Ausgangsumsätzen“ saldiert worden. Von der Betriebsprüfung sei hingegen die von der Bw. entrichtete Biersteuer nicht als Vorleistung iSd EAVG anerkannt worden.

Richtig sei, dass es sich bei der von der Bw. geschuldeten Biersteuer nicht um einen Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 oder 2 UStG, der an die Bw. erbracht wurde, handle und damit bei einer streng am Gesetzeswortlaut orientierten Auslegung des § 1 Abs. 1 Z 2 EAVG keine Berücksichtigung des Biersteueraufwandes als Vorleistung möglich sei, während die Biersteuer bei einer streng am Gesetzeswortlaut orientierten Auslegung des § 1 Abs. 1 Z 1 EAVG die Ausgangsumsätze der Bw. erhöhe. Allerdings werde die Bw. aus folgenden Gründen dadurch in ihrem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG) verletzt:

a) Benachteiligung des produzierenden Gewerbes gegenüber dem Handel

Nach der Historie des ENAV sollte die Energieabgabenvergütung in erster Linie Produktionsunternehmen zu Gute kommen. Erst 2002 sei die Vergütung auf andere Wirtschaftssektoren (Handel, Dienstleistungen) ausgedehnt worden. Während jedoch beim Handel die in Rechnung gestellte Biersteuer eine Vorleistung darstelle und dadurch in Hinblick auf die Energieabgabenvergütung neutral sei, wirke sich die Biersteuer gerade bei den Produzenten durch die Nichtberücksichtigung bei den Vorleistungen negativ aus. Die Energieabgabenvergütung reduziere sich im Ausmaß von 0,5% der Biersteuer.

Um diese Schlechterstellung der Bw. als Produktionsunternehmen gegenüber Unternehmen anderer Branchen zu vermeiden, sei § 1 Abs. 1 EAVG in verfassungskonformer Interpretation so auszulegen, dass der Nettoproduktionswert der Bw. nicht um die Biersteuer zu erhöhen sei. Denn diese Schlechterstellung sei historisch seitens des Gesetzgebers gerade nicht intendiert gewesen. Sollte eine verfassungskonforme Interpretation nicht möglich sein, so sei durch die unsachliche Diskriminierung der Produktionsunternehmen die gesetzliche Definition des Nettoproduktionswertes mit Gleichheitswidrigkeit belastet. Eine Schlechterstellung sei nicht zu rechtfertigen, zumal sie eindeutig den ursprünglichen Intentionen des Gesetzgebers widerspreche.

b) Benachteiligung verbrauchsteuerpflichtiger Unternehmen gegenüber nicht verbrauchsteuerpflichtigen Unternehmen

Aufgrund des höheren Nettoproduktionswertes ist die Energieabgabenvergütung bei verbrauchsteuerpflichtigen Unternehmen stets geringer als bei nicht verbrauchsteuerpflichtigen Unternehmen. Gemessen an der offensichtlichen Zielsetzung des EAVG, wonach Energieabgaben in dem Ausmaß, in dem sie die halbe Wertschöpfung des Unternehmens übersteigen, vergütet werden, sei die Benachteiligung von biersteuerpflichtigen Unternehmen nicht sachlich. Der „durchlaufende Posten“ Biersteuer bewirke nämlich gerade keine Erhöhung der Wertschöpfung des verbrauchsteuerpflichtigen Unternehmens.

Auch nach herrschender Ansicht in der unternehmensrechtlichen Literatur solle die Biersteuer in der Gewinn- und Verlustrechnung offen von den Umsatzerlösen abgezogen werden. Andernfalls käme es zu einer verfälschten Darstellung der Umsatz- und Aufwandslage. Damit verhalte sich die Biersteuer für die Wertschöpfung eines Unternehmens neutral.

Der im EAVG verwendete Ausdruck „Nettoproduktionswert“ entspreche dem im UGB gebräuchlichen Begriff der Wertschöpfung. Die Technik der Ermittlung dieses Wertes aus der Umsatzsteuererklärung dürfe nicht zu einer unsachlichen Benachteiligung von verbrauchsteuerpflichtigen Unternehmen führen. Erhöhen Verbrauchsteuern wie die

Biersteuer trotz Neutralität bei der Wertschöpfung den Nettoproduktionswert, so sei der Vergütungsbetrag trotz identer Wertschöpfung bei verbrauchsteuerpflichtigen Unternehmen geringer.

Wegen dieser sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung könne in verfassungskonformer Interpretation des Nettoproduktionswertes die Biersteuer den Nettoproduktionswert der Bw. nicht erhöhen. Sei diese Interpretation nicht möglich, sei die Norm des §1 Abs. 1 EAVG mit dem verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar.

c) Benachteiligung von Produktionsunternehmen ohne eigener Vertriebsgesellschaft gegenüber Produktionsunternehmen mit eigener Vertriebsgesellschaft

Würde die Bw. den Vertrieb über eine eigene Vertriebsgesellschaft abwickeln, könnte der Nettoproduktionswert der Bw. frei von den negativen Einflüssen des Durchlaufpostens Biersteuer gehalten werden. Trete nämlich eine Vertriebsgesellschaft als gesetzliche Schuldnerin der Biersteuer auf, würden auf Ebene der Bw. weder die Ausgangsumsätze noch die Vorleistungen um die Biersteuer erhöht werden. Da die Biersteuer keine Erhöhung der Wertschöpfung des produzierenden Unternehmens bewirke, sei sachlich nicht erklärbar, warum bei Auslagerung der Vertriebsfunktion und der Steuerschuldnerschaft hinsichtlich der Biersteuer auf eine Tochtergesellschaft die Energieabgabenvergütung höher ist als bei unmittelbarem Vertrieb durch das produzierende Unternehmen.

Da die Diskriminierung von Produktionsunternehmen ohne eigener Vertriebsgesellschaft sachlich nicht gerechtfertigt sei, sei in verfassungskonformer Interpretation der Nettoproduktionswert nicht um die Biersteuer zu erhöhen. Andernfalls sei die Definition des Nettoproduktionswertes in § 1 Abs. 1 EAVG mit Gleichheitswidrigkeit belastet. Eine Differenzierung bei gleicher Wertschöpfung widerspreche dem Ziel des Gesetzes.

Abschließend werde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die zu vergütenden Energieabgaben unter Zugrundelegung eines um die Biersteuer reduzierten Nettoproduktionswertes festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den Bescheiden, gegen die sich die Berufung richtet, werden vorweg folgende Feststellungen getroffen:

Bei den jeweils mit „Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz“ betitelten Bescheiden für die Jahre 2003/04 – 2006/07 handelt es sich nicht um je einen Bescheid, sondern um zwei

Bescheide, da nach dem Inhalt nicht nur die Wiederaufnahme verfügt, sondern auch ein Vergütungsbetrag festgesetzt wird. Die beiden Bescheide können gesondert mit Berufung angefochten und auch für sich rechtskräftig werden (vgl. etwa *Ritz*, BAO³, § 307, Rz 7). Die Berufung übernimmt zwar als Bescheidbezeichnung die erwähnte fettgedruckte Überschrift der Bescheide, bezieht sich vom Inhalt her jedoch zweifellos auf die Sachbescheide (vgl. VwGH 20.9.1995, 95/13/0011, VwGH 21.9.2006, 2006/15/0042). Denn die Bw. stellt ausdrücklich fest, dass sich die Berufung gegen die Berechnung des Nettoproduktionswertes richtet, und macht keinerlei Einwendungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens geltend. Die die Wiederaufnahme betreffenden Teile der „Sammelbescheide“ wurden somit bereits rechtskräftig und es ist mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung lediglich über die Festsetzung der Energieabgabenvergütung abzusprechen.

Zur Energieabgabenvergütung:

Die Bw. Brauerei hat in den streitgegenständlichen Jahren mit ihren Ausgangsumsätzen die Biersteuer weiterverrechnet. Strittig ist dem Grunde nach, ob die von der Bw. entrichtete Biersteuer als Vorleistung iSd EAVG anzuerkennen ist und auf diese Weise mit den Biersteuererlösen aus der Weiterverrechnung der Biersteuer an den Kunden eine Saldierung erfolgen kann, bzw. anders ausgedrückt, ob der zur Berechnung der Vergütungsbeträge heranzuziehende Nettoproduktionswert vom Finanzamt zu Recht um den Betrag der Biersteuer erhöht wurde. Gegen die Höhe der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgten Neuberechnungen der Energieabgabenvergütung sowie der Kürzung in Zusammenhang mit Fahrtspesenersätzen der Mitarbeiter wurden keine Einwendungen erhoben.

Gemäß § 1 Abs. 1 EAVG sind die entrichteten Energieabgaben für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5% des Unterschiedsbetrages zwischen

1. Umsätzen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG und
2. Umsätzen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG, die an das Unternehmen erbracht werden, übersteigen (Nettoproduktionswert).

Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG sind einerseits Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, und andererseits der Eigenverbrauch im Inland.

Die Bw. gesteht zu, dass es sich nach dem Gesetzeswortlaut bei der von der Bw. geschuldeten Biersteuer nicht um einen Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 oder 2 UStG, der an die Bw. erbracht wurde, handelt und damit gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 EAVG keine Berücksichtigung

des Biersteueraufwandes als Vorleistung möglich ist, während die Biersteuer nach dem Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 1 Z 1 EAVG die Ausgangsumsätze der Bw. erhöht. Die Bw. macht jedoch geltend, dass der Nettoproduktionswert der Bw. in verfassungskonformer Interpretation des § 1 Abs. 1 EAVG nicht um die Biersteuer zu erhöhen sei, da es andernfalls zu einer Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechts auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz käme.

Dem ist zu entgegnen, dass die verfassungskonforme Auslegung zwar als Ergänzung der klassischen Auslegungsmethoden dienen kann. Ist jedoch der Wortlaut des Gesetzes inhaltlich eindeutig bestimmt, bedarf es keiner weiteren Auslegungskriterien. Eine über den äußersten Wortsinn hinausgehende Interpretation kann nicht vorgenommen werden (UFSjournal 2010/1, *Laudacher*, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht).

Es kann keinen Zweifel geben, dass die von der Bw. abgeführte Biersteuer nicht mit an die Bw. erbrachten Umsätzen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG in Zusammenhang steht und somit nicht als Teil der Vorleistungen bei Berechnung des Nettoproduktionswertes abziehbar ist. Auch seitens der Bw. wird diese Sichtweise geteilt. Damit sind aber die in Rede stehenden Normen einer verfassungskonformen Auslegung, die nach Meinung der Bw. zu einem anderen Ergebnis kommen müsste, nicht zugänglich.

Ebensowenig kann den einschlägigen Bestimmungen die Bedeutung unterstellt werden, dass die an die Kunden weiterverrechnete Biersteuer nicht Teil der Ausgangsumsätze sei und damit nicht gleichzeitig den Nettoproduktionswert erhöhe, da Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG nach dem Entgelt bemessen werden (§ 4 Abs. 1 UStG). Zum Entgelt gehören nach übereinstimmender Rechtsansicht auch Abgaben wie z.B. Verbrauchsteuern, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Leistung schuldet und die er weiterverrechnet bzw. aus dem Entgelt tilgt (*Ruppe, UStG, § 4 Tz 23, Kolacny/Caganek, UStG, § 4 Anm 12 „Steuern und Abgaben“, Scheiner/Kolacny/Kaganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm 325, UStR Rz 643*). Nicht zum Entgelt gehören nach § 4 Abs. 3 UStG lediglich die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), was für die von der Bw. geschuldete und weiterverrechnete Biersteuer nicht zutrifft.

Auch wenn man die historische Absicht des Gesetzgebers berücksichtigt, kann man nicht zu dem von der Bw. gewünschten Ergebnis kommen. Weder aus den Bestimmungen des EAVG noch aus den Erläuterungen zum Strukturanpassungsgesetz ist zu entnehmen, dass im Nettoproduktionswert ausschließlich Beträge, die auf eine tatsächliche Wertschöpfung im Produktionsprozess zurückzuführen sind, enthalten sein sollen. Der Begriff der Wertschöpfung

mag dem des Nettoproduktionswertes ähnlich sein. Eine Identität der beiden Begriffe besteht nicht, da die Definition des § 1 Abs. 1 EAVG nur für den Nettoproduktionswert gilt.

In den Materialien zum Strukturanpassungsgesetz (1996), RV 72 BlgNR 20. GP, 204, heißt es zur Energiebesteuerung: „... Um das produzierende Gewerbe bzw. die produzierenden Industriebetriebe durch die neu geschaffenen Energieabgaben nicht über Gebühr zu belasten bzw. in ihrer Konkurrenzfähigkeit zu beschneiden, wird in Abhängigkeit des Nettoproduktionswertes eine Rückerstattung der bezahlten Energiekosten eingeführt. Die zu bezahlenden Kosten für Erdgas und elektrischer Energie sind mit 0,35 % des Nettoproduktionswertes begrenzt. Wird diese Grenze überschritten, dann werden die darüber hinausgehenden Kosten für die Besteuerung von Erdgas und elektrischer Energie vom zuständigen Finanzamt abzüglich eines Selbstbehaltes von 5 000 S vergütet.“

Das Ziel des Gesetzgebers hat sich mittlerweile insofern geändert, als nunmehr die Energieabgabenvergütung nicht mehr auf Produktionsbetriebe beschränkt ist. Der Meinung der Bw., dass Produktionsunternehmen schlechthin durch die Biersteuer in Bezug auf die Energieabgabenvergütung benachteiligt sind, kann sich der UFS nicht anschließen. Wie die Bw. in Punkt c) der Berufung ausführt, können auch Vertriebsgesellschaften als Schuldner der Biersteuer auftreten, und erhöht dann die Biersteuer bei Weiterverrechnung an Kunden den Nettoproduktionswert der Vertriebsgesellschaft.

Abschließend ist festzustellen, dass Zweifel über den Inhalt des § 1 Abs. 1 EAVG in Verbindung mit den in Rede stehenden Bestimmungen des UStG in Hinblick auf die Behandlung der Biersteuer nicht bestehen und daher für eine ergänzende verfassungskonforme Interpretation kein Raum bleibt.

Soweit die Bw. durch § 1 Abs. 1 EAVG eine Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechts auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz behauptet, ist darauf zu verweisen, dass die Behörde gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die geltenden Gesetze zu vollziehen hat und die Beurteilung einer möglichen Verfassungswidrigkeit nicht vom Unabhängigen Finanzsenat vorzunehmen ist.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 12. August 2010