



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NP-KG, vertreten durch Vienna CityTax GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, vom 26. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. April 2004 betreffend Energieabgabenvergütung 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

I) Sacherhalt:

Am 8.04.2004 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz (EnAVG) für das Kalenderjahr 2003. Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter der berufungswerbenden Gesellschaft (im Folgenden kurz: bw.Ges.) rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung aus: Mit Umwandlungsbeschluss vom 25.09.2000 sei die NP-AG rückwirkend per 31.12.1999 errichtet in eine Personengesellschaft, die NP_KG umgewandelt worden. Nachdem die Anteile des Gesellschafters NSC-GmbH (NSC-GmbH) - nunmehr NSC-KG (NSC-KG) - fremdfinanziert worden seien, seien auf Ebene des Mitunternehmers in Höhe der Fremdfinanzierungskosten Sonderbetriebsausgaben entstanden.

Für das Jahr 2003 sei die Festsetzung der Energieabgabenvergütung beantragt worden, im Bescheid vom 08.04.2004 seien Sozialversicherungsaufwendungen in Höhe von

4.478.778,33 € nicht als Vorleistungen anerkannt worden. Gegen diesen Bescheid werde mit folgender Begründung Berufung eingelegt:

1. Anknüpfung des EnAVG an das UStG

Im EnAVG seien Vorleistungen als Umsätze iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des UStG 1994 definiert. Demnach würden derartige Umsätze, die an das Unternehmen erbracht worden seien Vorleistungen darstellen. Im Durchführungserlass AÖF 1997/83 sei klargestellt, dass alle umsatzsteuerbaren Leistungen und somit auch steuerfreie Vorleistungen einzubeziehen seien. Für Wirtschaftsgüter, die für das Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft angeschafft worden seien, könne lt. VwGH (Leitsatz in RdW 1993, 388 zu VwGH vom 20.04.1993, 93/14/0001) von der Mitunternehmerschaft keine Vorsteuer abgezogen werden, weil die Leistungen nicht für das Unternehmen der Personengesellschaft ausgeführt worden seien.

2. Systematische Überlegungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges bei Sonderbetriebsvermögen

Die Berechtigung des Gesellschafters zum Vorsteuerabzug hänge demnach davon ab, ob er das Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlasse. Diese differenzierende Betrachtungsweise könne zwar aus dem geltenden Umsatzsteuerrecht abgeleitet werden, führe aber zu systemwidrigen Ergebnissen. Zweck des geltenden Mehrwertsteuersystems sei es, den Unternehmensbereich durch den Vorsteuerabzug von der Umsatzsteuer zu entlasten. Die Umsatzsteuer solle in der Unternehmertkette einen durchlaufenden Posten bilden und erst bei der Leistung an den Letztverbraucher belastend wirken (Hinweis auf Doralt-Ruppe, Steuerrecht I, 4. Auflage, 274f; Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer II; Einführung, Anm. 23ff). Das Sonderbetriebsvermögen werde für betriebliche Zwecke der Personengesellschaft unabhängig davon angeschafft, ob es entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werde. Es wäre daher systemgerecht, den Vorsteuerabzug für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens und für Sonderbetriebsausgaben generell zuzulassen. Damit wäre eine weitgehende umsatzsteuerrechtliche Gleichbehandlung des Gesellschafters einer Personengesellschaft mit dem Einzelunternehmen erreicht (Hinweis auf Bauer, RdW 1993, 382).

Das BMF habe in einem Erlass aus dem Jahr 1993 (BMF vom 29.10.1993) zur umsatzsteuerlichen Behandlung der GmbH & Co KG Stellung genommen. Danach könne die GmbH & Co KG die Vorsteuer hinsichtlich der mit der Geschäftsführertätigkeit im Zusammenhang stehenden Vorleistungen abziehen, da die Tätigkeit der geschäftsführenden GmbH im Rahmen der Personengesellschaft erbracht werde. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug müssten bei der GmbH & Co KG vorliegen.

3. Systematische Überlegungen hinsichtlich der Berücksichtigung von Vorleistungen bei der Personengesellschaft

Der Durchführungserlass zum EnAVG, BMF vom 20.01.1997, enthalte keine explizite Regelung zur Berücksichtigung von Vorleistungen im Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften.

Zur Berechnung des Nettoproduktionswertes werde allerdings auf die einzelnen Betriebe abgestellt (Punkt 15.1.2 des genannten Durchführungserlasses). Umfasse ein Unternehmen mehrere Betriebe, so sei eine Trennung der einzelnen Betriebe erforderlich. So könne auch ein Antrag auf Vergütung für einen Betrieb, der umsatzsteuerlich ein unselbständiger Unternehmensteil sei, gestellt werden (Hinweis auf Punkt 15.2 des angeführten BMF Erlasses).

Anders als im UStG gelte für das EnAVG das Prinzip der Unternehmenseinheit daher nicht. Die Ansicht des VwGH wonach für die umsatzsteuerliche Behandlung die Unternehmenseinheit für eine Personengesellschaft und ihre Gesellschafter nicht gelte, sei daher für die Ermittlung des Nettoproduktionswertes nicht von Relevanz.

Für die Ermittlung des Nettoproduktionswertes wäre nur hilfsweise auf den Umsatz bzw. die Vorleistungen abgestellt. Die Betrachtungseinheit sei jedoch nicht das Unternehmen, sondern der Betrieb. Eine unterschiedliche Behandlung von Vorleistungen, die direkt an das Unternehmen der Personengesellschaft oder indirekt über die Gesellschafter erbracht würden, wäre vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehbar. Leistungen, die gegenüber dem Gesellschafter erbracht würden, die aber letztlich zur Ausführung von Umsätzen der Gesellschaft dienen würden, seien daher nach Auffassung der bw.Ges. als Vorleistungen der Gesellschaft anzuerkennen, da nicht auf den umsatzsteuerlichen Begriff des Unternehmens, sondern auf den einkommensteuerlichen Begriff des Betriebes abzustellen sei. Die Sonderbetriebsausgaben, die auf Ebene des Gesellschafters entstehen würden, seien ebenso dem Betrieb zuzurechnen, wie Betriebsausgaben, die auf Ebene der Personengesellschaft entstünden. Hierbei werde nämlich nicht der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff, sondern die einkommensteuerliche Begriffsbildung (Betrieb) verwendet.

Es werde daher der Antrag gestellt, die auf Ebene der Kommanditistin der bw. Ges., der NSC-KG (vormals NSC-GmbH) angefallenen Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 5.138.799,00 € als Vorleistung iSd. EnAVG zu berücksichtigen. Die Energieabgabenvergütung wäre daher mit einem Betrag von 4.203.133,30 € festzusetzen (Anmerkung der Berufungsbehörde: die lt. dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Energieabgabenvergütung beträgt 4.185.147,60 €).

II) Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Berücksichtigung der beim Komplementär der bw. Ges. angefallenen, ertragsteuerlich als Sonderbetriebsausgaben zu behandelnden, Kosten der Fremdfinanzierung des Gesellschafteranteiles als Vorleistung bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes im Sinne des § 1 Abs. 1 EnAVG. Die bw. Ges. ist der Auffassung, dass Sonderbetriebsausgaben,

die auf Ebene des Gesellschafters entstehen, als Vorleistungen im angeführten Sinn zu qualifizieren sind.

Die Bestimmung des § Abs. 1 EnAVG in der für das berufungsgegenständliche Jahr 2003 geltenden Fassung lautete:

"Die Energieabgaben auf Erdgas und elektrische Energie sind für das Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,35% 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)."*

Der so genannte Nettoproduktionswert (NPW) ist somit zu errechnen aus der Differenz zwischen den vom Unternehmen (bzw. Betrieb) erbrachten umsatzsteuerbaren Leistungen und den an das Unternehmen (bzw. den Betrieb) erbrachten Leistungen (Vorleistungen; sh. Durchführungserlass des BMF zum Elektrizitätsabgabegesetz, zum Erdgasabgabegesetz und zum Energieabgabenvergütungsgesetz vom 20.01.1997, Punkt 14.1.2).

Nach dem klaren Wortlaut der zitierten gesetzlichen Bestimmung sind die für die Berechnung des NPW heranzuziehenden Vorleistungen nach den entsprechenden umsatzsteuerlichen Bestimmungen definiert und umfassen neben allen steuerpflichtigen Leistungen auch alle steuerbefreiten Leistungen (etwa auch Zinsen), die an das Unternehmen erbracht werden.

Dass der Vergütungsanspruch nach § 2 des EnAVG betriebsbezogen ist vermag am Umstand nichts zu ändern, dass nach der gesetzlichen Definition des NPW die Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie der Eigenverbrauch jeweils im Sinne des UStG 1994 in die Berechnung des Vergütungsanspruches eingehen. Diese Leistungen und der Eigenverbrauch sind nach der Konzeption des Umsatzsteuerrechtes immer unternehmens- und niemals betriebsbezogen (vgl. Ludwig/Wiedermann in SWK 1999, 194ff.). Dass dies infolge der Betriebsbezogenheit des Vergütungsanspruches zur Notwendigkeit der ausnahmsweisen Berücksichtigung von nicht steuerbaren Leistungen führt, wenn zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmens nachweisbar erbrachte und verrechnete Leistungen vorliegen, vermag an der Beurteilung im Berufungsfall nichts zu ändern. Hier liegen ja nicht mehrere Betriebe in einem Unternehmen vor, sondern es sind vielmehr schon umsatzsteuerlich die Personengesellschaft und der Gesellschafter derselben getrennt zu behandeln. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft, ist als solcher nicht Unternehmer, er kann aber Unternehmereigenschaft aus anderen Gründen besitzen. Diese kann auch aus Leistungsbeziehungen mit der Gesellschaft resultieren, jedoch begründen Geldeinlagen keine Unternehmereigenschaft und sind nicht steuerbar (sh. Ruppe, UStG-Kommentar³, RZ 77 und

RZ 106). Diese Auffassung entspricht auch dem Gemeinschaftsrecht (sh. EuGH im Urteil vom 26.02.2003, Rs C-442/01 „KapHag Renditefonds“).

Die im Berufungsfall strittigen Sonderbetriebsausgaben (Kosten für die Fremdfinanzierung der Gesellschaftereinlage) sind somit keine Vorleistungen an die bw. Ges., sondern an deren Gesellschafter und können daher allein auf Grund des klaren Gesetzeswortlautes nicht als Vorleistungen bei der Berechnung des NPW der bw. Ges. berücksichtigt werden.

Auch das Argument der Systemwidrigkeit der Differenzierung des Vorsteuerabzugrechtes des Gesellschafters je nachdem, ob er das Sonderbetriebsvermögen entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlässt, vermag im Zusammenhang mit der hier strittigen Frage nicht zu überzeugen: Die angeführte Überlegung spielt nämlich (nur) im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern eine Rolle, die vom Gesellschafter angeschafft und der Gesellschaft entgeltlich zur Verfügung gestellt werden und in diesem Fall (anders als im Fall der unentgeltlichen zur Verfügung Stellung) zu umsatzsteuerbaren und (allenfalls) auch umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen und somit unter den allgemeinen Voraussetzungen zur Versteuerabzugsberechtigung der Personenvereinigung führt (vgl. Ruppe, a.a.O., RZ 76 zu § 12). Im Berufungsfall geht es jedoch um die Leistung der (Geld-) Einlage des Gesellschafters, welche dieser fremdfinanziert hat, in die KG und somit um einen nicht umsatzsteuerbaren Vorgang, sodass sich hier die Frage eines Vorsteuerabzuges gar nicht stellt. Doch selbst im Fall einer fremdfinanzierten Sacheinlage könnte die Fremdfinanzierung dieser Kosten des Gesellschafters deswegen nicht als Vorleistung der Gesellschaft (iSd EnAVG) behandelt werden, weil diese (Finanzierungs-) Leistung nicht an sie, sondern an den Gesellschafter erbracht wurde.

Dem Argument, dass bei einer GmbH & Co KG Vorsteuern im Zusammenhang mit Vorleistungen an eine geschäftsführende Komplementär-GmbH bei der KG abzugsfähig sind ist entgegen zu halten, dass die Begründung hiefür nicht darin liegt, dass die Tätigkeit im Rahmen der Personengesellschaft erbracht wird. Die Abzugsfähigkeit liegt vielmehr darin begründet, dass das Handeln der geschäftsführenden GmbH im Rahmen der Vertretungsmacht als Handeln der (Personen-) Gesellschaft anzusehen ist und daher als Leistungsempfänger der zugrunde liegenden Leistung die KG und nicht deren Geschäftsführer anzusehen ist (sh. Ruppe, a.a.O., RZ 77 zu § 12). Eine derartige Konstellation liegt im Berufungsfall jedoch nicht vor.

Keineswegs ist – wie schon oben dargelegt – für die Berechnung des NPW nur hilfsweise auf den Umsatz bzw. auf die (umsatzsteuerlichen) Vorleistungen abzustellen, wie die bw. Ges. meint. Für die NPW-Berechnung verweist § 1 Abs. 1 vielmehr ausdrücklich und wörtlich auf die Bestimmungen des UStG betreffend Lieferungen, sonstige Leistungen und den Eigenverbrauch. Diese eindeutige Regelung lässt daher für die von der bw. Ges. gewollte

Heranziehung des ertragsteuerlichen Betriebsbegriffes anstatt des umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriffes bei Ermittlung des NPW keinen Raum.

Darüber hinaus ist der umsatzsteuerliche Begriff des Unternehmens weiter als der ertragsteuerliche Betriebsbegriff, umfasst er doch die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Übt ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens verschiedene Tätigkeiten aus, so kann dies einkommensteuerlich zu mehreren Betrieben führen, umsatzsteuerlich liegt aber immer nur ein Unternehmen vor (sh. Ruppe, a.a.O., RZ 122 zu § 2). Nachdem die Sphäre der Personengesellschaft – wie oben dargelegt – umsatzsteuerlich von der Sphäre des Gesellschafters zu trennen ist, können Vorleistungen an den Gesellschafter nicht der Gesellschaft zugerechnet werden,

Der Umstand, dass ein Vergütungsanspruch nach § 2 EnAVG betriebsbezogen ist führt bei Vorliegen mehrerer Betriebe im Rahmen eines Unternehmes dazu, dass für die Berechnung des NPW die Umsätze iSd UStG den einzelnen Betrieben zuzuordnen sind (vgl. Ludwig/Wiedermann, a.a.O.). Keineswegs kann aber daraus abgeleitet werden, dass Vorleistungen, die nicht an das Unternehmen (die bw.Ges.), sondern an den Gesellschafter (den Komplementär der bw. Ges.) erbracht wurden, für die Berechnung des NPW als Vorleistungen der Gesellschaft anzusehen wären, weil für Zwecke der Ermittlung des NPW sehr wohl der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff und nicht der ertragsteuerliche Betriebsbegriff maßgeblich ist.

Darüber hinaus soll die Energieabgabenvergütung nach dem erkennbaren Gesetzeszweck umso niedriger sein, je höher der NPW des Unternehmens ist (höhere Vorleistungen vermindern den NPW und erhöhen damit den Vergütungsanspruch). Im Lichte dieses Gesetzeszweckes wäre aber die Berücksichtigung von Leistungen, die nur im Gesellschaftsverhältnis begründet sind (Geldleistungen des Gesellschafters in dieser seine Eigenschaft zur Ausstattung der Gesellschaft mit Kapital) als Vorleistung nicht gerechtfertigt, weil diese Leistungen – anders als etwa der Erwerb von Wirtschaftsgütern oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Produktionsprozess - nicht unmittelbar zur Erbringung des produktiven Nettoleistung des Vergütungswerbers eingesetzt werden.

Aus allen diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 8. Februar 2007