

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, Y, vertreten durch Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft mbH, Brückenkopfgasse 1/2.OG, 8011 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamts Graz-Stadt vom 03. August 2012 betreffend Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Jahre 2008, 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird für das Jahr **2008** in Höhe von **752.652,16 Euro** festgesetzt.

Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird für das Jahr **2009** in Höhe von **499.872,73 Euro** festgesetzt.

Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird für das Jahr **2010** in Höhe von **610.978,21 Euro** festgesetzt.

Die Höhe und die Fälligkeit der zu entrichtenden Abgaben sind den Buchungsmitteilungen des Finanzamts zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) stellte für die Streitjahre Anträge auf Vergütung von Energieabgaben. Den Anträgen wurde mit Bescheiden vom 16. Juli 2009 (für das Jahr 2008), 14. September 2010 (für das Jahr 2009) und 5. Juli 2011 (für das Jahr 2010) stattgegeben. Es wurden Vergütungsbeträge in Höhe von 762.553,71 Euro (2008), 503.356,68 Euro (2009) bzw. 615.199,31 Euro festgesetzt.

Anlässlich einer Außenprüfung stellte der Prüfer ua. fest, dass die Berechnung des Nettoproduktionswertes (§ 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz [EAVG] 1996) zu berichtigen sei. Die an die Bf. getätigten Umsätze seien – neben weiteren Berichtigungen – um die der Bf. gewährten öffentlichen Zuschüsse zur Anschaffung von Anlagevermögen in Höhe von 2.093.737,47 Euro (2008), 171.884,98 Euro (2009) bzw. 69.591,16 Euro (2010) zu kürzen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und nahm die Verfahren zur Festsetzung der Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Jahre 2008, 2009 und 2010 wieder auf. Auf Grund der Feststellungen des Prüfers wurden Vergütungsbeträge in Höhe von 742.183,47 Euro (2008), 499.013,31 Euro (2009) bzw. 610.630,25 Euro (2010) festgesetzt.

In der Berufung (Beschwerde) gegen diese Bescheide wurde vorgebracht, Investitionszuschüsse seien echte Subventionen und daher umsatzsteuerlich nicht steuerbare Leistungen. Sie seien bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes nicht zum Ansatz zu bringen. Die Berücksichtigung der Investitionszuschüsse bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes durch das Finanzamt verstöße sowohl gegen die Rechtslage als auch gegen die gängige Verwaltungspraxis.

Die abweisende BVE des Finanzamts wurde damit begründet, dass es sich bei den Investitionszuschüssen um öffentliche Zuschüsse zu ganz bestimmten, von der Zuschussempfängerin angeschafften Wirtschaftsgütern gehandelt habe. Die Zuschüsse seien den konkreten Anschaffungskosten für diese Wirtschaftsgüter zuordenbar. Die Absicht des Gesetzgebers in Zusammenhang mit der Berechnung des Nettoproduktionswertes sei, die tatsächlich angefallenen Aufwendungen beim Vergütungsberechtigten als Vorleistungen zu berücksichtigen. Zu den Vorleistungen gehören auch Aufwendungen für Anlagenzukaufe. Zuschüsse, die der Vergütungsberechtigte unmittelbar in Zusammenhang mit Anlagenzugängen beantragt und erhält, mindern seine Aufwendungen und damit auch seine Vorleistungen im Sinn des Energieabgabenvergütungsgesetzes. Nur (echte) Subventions- und Schadenersatzzahlungen, die nicht mit Anlagenzugängen in Zusammenhang stünden und an das Unternehmen oder vom Unternehmen geleistet würden, wie zB Zahlungen zur Verlustabdeckung, seien keine Umsätze im Sinn des Energieabgabenvergütungsgesetzes.

Im Vorlageantrag wurde begehrt, Energieabgabenvergütungsbeträge in Höhe von 752.652,16 Euro (2008), 499.872,73 Euro (2009) bzw. 610.978,21 Euro (2010) festzusetzen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Ansicht des Finanzamts, bei Zuschüssen zur Anschaffung von Anlagegütern handle es sich nicht um echte

Subventionen, werde nicht geteilt. Der Nettoproduktionswert werde im Gesetz definiert als Differenz zwischen den vom Unternehmen erbrachten umsatzsteuerbaren Leistungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 und den an das Unternehmen erbrachten umsatzsteuerbaren Leistungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994. Zu den umsatzsteuerbaren Leistungen gehören neben allen steuerpflichtigen Leistungen einschließlich der Anlagenzugänge und der Anlagenverkäufe auch alle steuerbefreiten Leistungen sowie der Eigenverbrauch. Nicht steuerbare Leistungen seien bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes außer Ansatz zu lassen. Echte Subventions- und Schadenersatzzahlungen seien laut Energieabgabengesetz 2011 (Rz 181) keine Umsätze im Sinn des Energieabgabenvergütungsgesetzes. Bei Investitionszuschüssen handle es sich um echte Subventionen, die nach Judikatur und Verwaltungspraxis nicht steuerbare Leistungen darstellten. Echte Subventionen seien bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes daher außer Ansatz zu lassen. Eine Differenzierung zwischen einzelnen echten Subventionen für Zwecke der Ermittlung des Nettoproduktionswertes – wie sie das Finanzamt vorgenommen habe – sei gesetzlich nicht gedeckt, weil das Energieabgabenvergütungsgesetz auf § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 verweise.

In einer Stellungnahme zum Vorlageantrag führte der Prüfer aus, es sei gängige Verwaltungspraxis, Investitionszuschüsse für konkrete Anlagenanschaffungen bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen. Die Absicht des Gesetzgebers sei, die tatsächlich angefallenen Aufwendungen, wie zB Aufwendungen für Anlagenzukauf, beim Vergütungsberechtigten als Vorleistungen zu berücksichtigen. Unmittelbar mit diesen Anlagenzukaufen vom Vergütungsberechtigten beantragte und erhaltene Zuschüsse mindern seine Aufwendungen und damit die Vorleistungen im Sinn des Energieabgabenvergütungsgesetzes. Nur (echte) Subventions- und Schadenersatzzahlungen, die in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit erbrachten oder erhaltenen steuerbaren Leistungen stehen, wie zB Zahlungen zur reinen Verlustabdeckung, seien keine Umsätze im Sinn des Energieabgabenvergütungsgesetzes. Nur diese seien bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes außer Ansatz zu lassen. Das Energieabgabenvergütungsgesetz verlange für die Berechnung des Nettoproduktionswertes die Erstellung einer so genannten Leistungsbilanz an erbrachten und erhaltenen Leistungen. Zu den umsatzsteuerbaren Leistungen im Sinn des Energieabgabenvergütungsgesetzes gehören neben allen steuerpflichtigen Leistungen einschließlich der Anlagenzu- und -verkäufe auch alle steuerbefreiten Leistungen. Auch Entgelte von dritter Seite seien bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zum Ansatz zu bringen. Die einem Unternehmer gewährten Zuschüsse zur Anschaffung von Anlagegütern (Vorleistungen) stehen eindeutig in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch der Anschaffung. Infolge dieses unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs sei eine sachgerechte Kürzung der Vorleistungen in Höhe der erhaltenen und direkt den Anlagegütern zuordenbaren Zuschüssen vorzunehmen. Zum gleichen Ergebnis komme man auch, wenn man davon ausgehe, dass die Zuschüsse für die Anschaffung der Anlagegüter vom Zuschussgeber direkt an den Lieferanten der Anlagegüter bezahlt

werden. Dadurch ergäbe sich direkt eine Minderung der Vorleistungen. Werden die Investitionszuschüsse bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes außer Acht gelassen, ergäbe sich kein wirklichkeitsgetreues Bild des Betriebes und der von diesem erbrachten Leistungen. Die Ansicht, dass Verlustabdeckungen, die in Zusammenhang mit den erbrachten Leistungen stehen, bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zu beachten und nur Verlustabdeckungen, die in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den erbrachten Leistungen stehen, unbeachtlich sind, werde auch vom Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 20.06.2012, 2010/17/0144) vertreten.

In einer abschließenden Stellungnahme zu den Ausführungen des Prüfers wies die Bf. nochmals darauf hin, dass nur steuerbare Leistungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 in die Berechnung des Nettoproduktionswertes einfließen. Sei eine Leistung nicht steuerbar im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994, sei sie bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes außer Ansatz zu lassen. Bei den Investitionszuschüssen, die die Bf. erhalten habe, handle es sich um nicht steuerbare Zuschüsse im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994. Die vom Prüfer vertretene Ansicht, nämlich, dass nur (echte) Subventions- und Schadenersatzzahlungen, die in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit erbrachten oder erhaltenen steuerbaren Leistungen stehen, wie zB Zahlungen zur reinen Verlustabdeckung, keine Umsätze im Sinn des Energieabgabenvergütungsgesetzes und bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes daher außer Ansatz zu lassen seien, finde weder im Gesetz noch in den Energieabgabenrichtlinien 2011 Deckung. In dem vom Prüfer zitierten Erkenntnis (vgl. VwGH 20.06.2012, 2010/17/0144) habe der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass das Energieabgabenvergütungsgesetz an den Umsatzbegriff des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 anknüpfe und für die Auslegung und Anwendung des Energieabgabenvergütungsgesetzes daher die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes und der diesem zugrunde liegenden unionsrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sei, bestätigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass die Bf. öffentliche Zuschüsse für die Anschaffung von Anlagevermögen in Höhe von 2.093.737,47 Euro im Jahr 2008, in Höhe von 171.884,98 Euro im Jahr 2009 und in Höhe von 69.591,16 Euro im Jahr 2010 erhalten hat. Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausschließlich, ob bzw. inwieweit diese öffentlichen Zuschüsse bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG), BGBl. Nr. 201/1996, in der in den Streitjahren geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 92/2004, sind die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger 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).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die folgenden Umsätze (steuerbare Umsätze):

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
2. der Eigenverbrauch im Inland.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Fall des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Gemäß § 4 Abs. 2 UStG 1994 gehört zum Entgelt auch,

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten,
2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 25.09.2012, 2012/17/0056, m.w.N.) ist für die Anwendung des Energieabgabenvergütungsgesetzes grundsätzlich die Begriffsbildung des Umsatzsteuerrechts heranzuziehen. In diesem Sinn führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 20.06.2012, 2011/17/0157, aus, dass für die Berechnung des Nettoproduktionswertes eine Leistungsbilanz an erbrachten und erhaltenen Leistungen zu erstellen und dabei unmittelbar an den Umsatzbegriff des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 anzuknüpfen sei. Damit sei die Auslegung des UStG 1994 und der diesem zu Grunde liegenden unionsrechtlichen Bestimmungen insoweit für die Auslegung und Anwendung des § 1 Abs. 1 EAVG 1996 heranzuziehen. Dies bedeute, dass der Begriff des „Entgelts“, wie er in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 verwendet werde, auch vor dem Hintergrund der Verweisung durch § 1 Abs. 1 EAVG 1996, im Sinn des UStG 1994 (hier insbesondere des § 4 Abs. 1 UStG 1994) zu verstehen sei. „Entgelt“ sei demnach alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden habe, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Dazu gehöre – bezogen auf den vom Verwaltungsgerichtshof zu entscheidenden Fall - auch die Biersteuer. Diese sei kein „Durchlaufposten“ im Sinn des § 4 Abs. 3 UStG 1994; sie werde nicht im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob bzw. inwieweit Investitionszuschüsse (öffentliche Zuschüsse) bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen sind.

Für den Bereich des Umsatzsteuerrechts können Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, je nach Sachverhalt sein:

- a) Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt)
- b) Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (so genannter unechter Zuschuss)
- c) direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Auftraggeber (wenn diesem der Anspruch auf den Zuschuss zusteht und bloß der Zahlungsweg abgekürzt wird)
- d) kein Leistungsentgelt (so genannter echter Zuschuss) [vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 4 Tz 114].

Die Investitionszuschüsse (öffentlichen Zuschüsse) wurden der Bf. für die Anschaffung von Anlagevermögen gewährt. Gegenüber ihrem Zuschussgeber hatte sie keine Leistung dafür zu erbringen. Die bloße Verpflichtung, allfällige Subventionsbedingungen und –auflagen einzuhalten, ist in diesem Zusammenhang nicht als relevante Leistung anzusehen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 4 Tz 123). Bei den Investitionszuschüssen, die die Bf. erhalten hatte, handelte es sich daher nicht um direktes Leistungsentgelt. Da die Bf. nicht die leistende Unternehmerin, sondern die Abnehmerin jener Leistungen (Lieferung von Anlagevermögen) war, die ua. mit den Investitionszuschüssen finanziert wurden, liegt auf Seiten der Bf. auch kein Entgelt von dritter Seite vor. Die erhaltenen Investitionszuschüsse waren für die Bf. daher kein Leistungsentgelt, sondern echte Zuschüsse (vgl. dazu nochmals Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 4 Tz 123, wonach Zuschüsse zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern als nicht steuerbar im Sinn des Umsatzsteuergesetzes anzusehen sind).

Da für die Anwendung des Energieabgabenvergütungsgesetzes grundsätzlich die Begriffsbildung des Umsatzsteuerrechts heranzuziehen ist, sind die der Bf. gewährten Investitionszuschüsse als nicht steuerbar anzusehen und bei den vom Unternehmen der Bf. erbrachten Umsätzen im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 EAVG 1996 nicht zu erfassen.

Die erhaltenen Investitionszuschüsse verwendete die Bf. bestimmungsgemäß für die Anschaffung von Anlagevermögen. Für den leistenden Unternehmer handelte es sich bei dem Entgelt, das er für die Leistung (Lieferung von Anlagevermögen) erhielt, nicht um Entgelt von dritter Seite, sondern zur Gänze um Entgelt von der Bf. (der Abnehmerin). Entgelt von dritter Seite liegt nämlich nicht vor, wenn der Zuschuss nicht dem leistenden Unternehmer, sondern dem Abnehmer gewährt wird, damit dieser das von ihm geschuldete Entgelt aufbringen kann. In diesem Fall erhält der (leistende) Unternehmer das Entgelt in voller Höhe vom Abnehmer (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 4 Tz 111).

In diesem Sinn führte auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 31.03.1998, 93/13/0093 aus, „grundsätzlich verlieren finanzielle Mittel, die einer Person für einen bestimmten Zweck zufließen und von dieser dann zur Erfüllung dieses Zweckes verwendet werden, durch diese Verwendung ihren ursprünglichen Charakter hinsichtlich Herkunft und Rechtstitel. Deutlich wird dies etwa bei Subventionen aus öffentlichen Mitteln, die der Subventionsempfänger bestimmungsgemäß verwendet. Was beim

Subventionsempfänger noch als Subvention aus öffentlichen Mitteln anzusehen war, stellt beim Dritten, der dem Subventionsempfänger jene Leistungen erbringt, für die der Subventionsempfänger die Subvention erhalten hat, regelmäßig Leistungsentgelt und nicht Subvention dar. Eine Ausnahme wäre nur dann gegeben, wenn der Empfänger der Mittel diese im Namen und für Rechnung des Dritten erhalten würde, sodass diese bei ihm bloß Durchlauffunktion hätten.“

Da die Bf. die Investitionszuschüsse nicht im Namen und für Rechnung eines Dritten erhielt, hatten diese in ihrem Unternehmen keine bloße Durchlauffunktion (vgl. dazu nochmals VwGH 20.06.2012, 2011/17/0157, zur Biersteuer). Die von der Bf. bestimmungsgemäß verwendeten Investitionszuschüsse waren somit Teil des von der Bf. geleisteten Entgelts für die Anschaffung des Anlagevermögens im Sinn des § 4 Abs. 1 UStG 1994 und damit auch Teil der an das Unternehmen der Bf. erbrachten Umsätze im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 2 EAVG 1996. Eine Kürzung dieser Umsätze bzw. ein Abgehen vom umsatzsteuerlichen Entgeltbegriff des § 4 Abs. 1 UStG 1994 für Zwecke der Ermittlung des Nettoproduktionswertes ist im Gesetz nicht vorgesehen und würde zu einer „nicht vorgesehenen Differenzierung zwischen Umsätzen und Vorleistungen führen“ (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis VwGH 25.09.2012, 2012/17/0056).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die der Bf. gewährten Investitionszuschüsse als echte Subventionen weder zu den vom Unternehmen der Bf. erbrachten Umsätzen hinzuzurechnen, noch von den an das Unternehmen der Bf. erbrachten Umsätzen abzuziehen sind. Diese unterschiedliche Behandlung der Investitionszuschüsse auf der Seite der erbrachten Leistungen einerseits und der Seite der erhaltenen Leistungen andererseits ergibt sich auf Grund des Umstandes (vgl. dazu nochmals VwGH 31.03.1998, 93/13/0093), dass finanzielle Mittel, die einer Person für einen bestimmten Zweck zufließen und von dieser dann zur Erfüllung dieses Zweckes verwendet werden, durch diese Verwendung ihren ursprünglichen Charakter hinsichtlich Herkunft und Rechtstitel verlieren, was besonders bei Subventionen aus öffentlichen Mitteln deutlich wird.

Der Beschwerde war daher statzugeben.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig, weil zur Rechtsfrage, ob bzw. inwiefern (öffentliche) Zuschüsse zur Anschaffung von Anlagevermögen bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes im Sinn des § 1 Abs. 1 EAVG 1996 zu berücksichtigen sind, noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.