



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0307-F/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SSH, vertreten durch die Icon Wirtschaftstreuhand GmbH, 4020 Linz, Stahlstraße 14, vom 14. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 10. November 2011 betreffend Energieabgabenvergütung für die Kalendermonate Jänner bis März 2004 und April 2004 bis Dezember 2005 sowie für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008 entschieden:

1. Die Bescheide betreffend die Festsetzung von Energieabgabenvergütungen für die Kalendermonate Jänner bis März 2004 und April 2004 bis Dezember 2005 werden aufgehoben.

2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Energieabgabenvergütungen für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) stellte Anträge auf Energieabgabevergütung für die Zeiträume Jänner bis März 2004, April 2004 bis Dezember 2005 sowie 2006, 2007 und 2008. Dabei wurden bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes (NPW) die Umsätze mit Konsignationslagern, die sich in verschiedenen Ländern innerhalb und außerhalb des Gemeinschaftsgebietes befanden, von den steuerbaren Exportumsätzen ausgeschieden. Begründet wurde dies von der Bw. damit, dass das Verbringen von Waren in ein

Konsignationslager, unabhängig davon, ob dieses sich in einem Drittland oder im Gemeinschaftsgebiet befindet, nach dem allgemeinen Umsatzsteuerrecht irrelevant sei, da im Zeitpunkt des Verbringens in ein Konsignationslager die für das Vorliegen eines Umsatzes wesentlichen Merkmale der Verschaffung der Verfügungsmacht über die Ware wie auch des Entgelts fehlten.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer zur Berechnung des NPW fest, das innergemeinschaftliche Verbringen von Waren in ein Konsignationslager in einem Gemeinschaftsgebiet stelle unabhängig davon, ob der andere Mitgliedstaat diesbezüglich eine Vereinfachungsregelung toleriere oder nicht, einen Umsatz im Sinne § 1 Abs. 1 UStG 1994 dar. Das Verbringen von Waren in ein Konsignationslager in einem Drittstaat stelle hingegen keinen steuerbaren Umsatz dar und seien die Vorleistungen iSd § 1 Abs. 2 Z 1 Energieabgabevergütungsgesetzes (EnAbgVergG) auszuscheiden.

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe, der Umsatzsteuer. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gelte das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt habe, als Lieferung gegen Entgelt, wobei der Unternehmer als Lieferer gelte.

Da sich aus den gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ergebe, dass ein innergemeinschaftliches Verbringen, das nicht nur vorübergehend erfolge, als Lieferung gegen Entgelt anzusehen sei, seien die innergemeinschaftlichen Verbringungen auch bei der Ermittlung des NPW im Rahmen der Energieabgabenvergütung zum Ansatz zu bringen.

Zu den Bemessungsgrundlagen bei Verbringen stellte er fest:

1. Verbringung in EU-Länder mit Vereinfachungsregelungen (z.B. Tschechien):

Die Vereinfachungsregelung iZm mit dem innergemeinschaftlichen Verbringen von Waren in ein Konsignationslager bestehe darin, dass bereits mit der Verbringung von einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. einem innergemeinschaftlichen Erwerb ausgegangen werde. Da die gesetzlichen Voraussetzungen gegeben seien und keine vorübergehende Verwendung vorliege, habe ein Ansatz der diesbezüglichen Umsätze bei der Berechnung des NPW zu erfolgen. Bemessungsgrundlage bilde das Entgelt iSd § 4 Abs. 1 UStG 1994.

2. Bemessungsgrundlage bei Verbringungen in ein Konsignationslager in EU-Länder ohne Vereinfachungsregelung (z.B. Deutschland):

Auch bei dieser Fallkonstellation seien die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen von steuerbaren Umsätzen grundsätzlich gegeben. Die Bemessungsgrundlage bei Verbringungen

in Konsignationslager in EU-Mitgliedstaaten ohne Vereinfachungsregelungen ergebe sich aus Art. 4 Abs. 2 iVm § 4 Abs. 8 lit a UStG 1994, d.h. es seien die Selbstkosten anzusetzen.

3. Bemessungsgrundlage bei Verbringungen in das Konsignationslager eines Drittlandes - Kürzung der (ausländischen) Vorleistungen iSd § 1 Abs. 2 Z 1 EnAbgVergG:

Das Verbringen von Waren in ein Konsignationslager in einem Drittstaat stelle einen nicht steuerbaren Vorgang dar, weshalb diese Umsätze bei der Berechnung des NPW außer Ansatz bleiben würden. Allerdings seien die mit diesen Umsätzen in Zusammenhang stehenden Vorleistungen gemäß den angeführten Gesetzesbestimmungen ebenfalls auszuscheiden.

Diese Feststellungen führten zu folgenden Nachforderungen:

| | |
|-----------|-------------|
| 2003/2004 | 2.334,99 € |
| 2004/2005 | 14.343,63 € |
| 2006 | -3.356,18 € |
| 2007 | 9.798,74 € |
| 2008 | 1.651,46 € |

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 11. November 2011 dementsprechende Bescheide über die Festsetzung der Energieabgabenvergütung für die Zeiträume 1-3/2004, 4/2004-12/2005 sowie 2006, 2007 und 2008.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wandte die Bw. ein:

Nach § 1 Abs. 1 EnAbgVergG errechne sich der NPW als Unterschiedsbetrag zwischen den Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 und den Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994, die an das Unternehmen erbracht würden.

Aus der gesetzlichen Formulierung "im Sinne von" sei abzuleiten, dass bei der Berechnung des NPW nur jene Umsätze zu berücksichtigen seien, die ganz konkret alle Merkmale des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erfüllten. Ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 liege nur dann vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland eine Lieferung gegen Entgelt ausführe. Bei der Verbringung von Waren in ein Konsignationslager fehlten sonach die beiden Merkmale der Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht und Entgelt).

Aus der gesetzlichen Formulierung im EnAbgVerG "im Sinne von § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994" sei abzuleiten, dass es sich sinngemäß um tatsächliche steuerbare Umsätze handeln müsse und nicht um Umsätze, die erst durch die Fiktion des Art 3 Abs. 1 UStG 1994, wonach das innergemeinschaftliche Verbringen bereits als Lieferung gegen Entgelt gelte, zu solchen gemacht würden. Tatsache sei, dass bei einer Verbringung von Waren in das Konsignationslager eines Mitgliedstaates im Gemeinschaftsgebiet der tatsächliche Umsatz an den Endkunden erst im Gemeinschaftsgebiet mit der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager erfolge (ausgenommen bei der Vereinfachungsregelung, wo im Zeitpunkt

der Entnahme aus dem Konsignationslager eine innergemeinschaftliche Lieferung in Österreich erfolge).

Bei der Verbringung von Waren in das Konsignationslager eines Drittlandes sei obige Betrachtungsweise offensichtlich und unstrittig, wonach in Österreich kein steuerbarer Umsatz vorliege. Aus der Sicht des EnAbgVergG sollte es daher keinen Unterschied machen, ob sich das Konsignationslager in einem Drittland oder im Gemeinschaftsgebiet befindet.

Die Frage, ob ein Gleichklang zwischen Umsätzen und Vorleistungen herzustellen sei, müsse grundsätzlich mit nein beantwortet werden, soweit nicht das EnAbgVergG selbst gesonderte Regelungen treffe. Mangels steuerbarer Umsätze in Österreich seien demnach nur die ausländischen Vorleistungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 EnAbgVergG insoweit zu kürzen, als diese im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Umsätzen stünden (in diesem Fall die Vorleistungen für das ausländische Konsignationslager). Die inländischen Vorleistungen verminderten hingegen stets den NPW, gleichgültig, ob diese im Zusammenhang mit steuerbaren oder nicht steuerbaren Umsätzen stünden.

Ein Konsignationslager liege vor, wenn der Verkäufer ein Lager beim Abnehmer unterhalte, von dem der Abnehmer Ware bei Bedarf entnehme. Im Allgemeinen sei in diesem Fall davon auszugehen, dass die Verfügungsmacht über die Ware erst mit der Entnahme übergehe.

Obwohl der künftige Abnehmer feststehe, erfolge die Beschickung des Lagers somit nicht im Zuge einer Lieferung, sondern im Wege einer unternehmensinternen Warenbewegung.

Die Errichtung von Konsignationslagern bei ausländischen Kunden habe betriebswirtschaftliche Hintergründe und erfolge aufgrund der Marktgegebenheiten bzw. in der Regel auf Kundenwunsch. Die wesentliche Auswirkung einer solchen Handlungsweise bestehe darin, dass der Verkäufer die Ware bis zur tatsächlichen Entnahme durch den Kunden im Vorrätebestand bilanzieren müsse und mit der Verbringung in das Konsignationslager noch kein Umsatz realisiert werden könne (kein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht).

Bei der Verbringung in ein Konsignationslager seien drei Fallkonstellationen zu betrachten:

- a) Die Verbringung in das Konsignationslager eines Drittlandes.
- b) Die Verbringung in das Konsignationslager eines EU-Landes ohne Vereinfachungsmethode.
- c) Die Verbringung in das Konsignationslager eines EU-Landes mit Vereinfachungsmethode.

Ad a) Verbringung in das Konsignationslager eines Drittlandes:

Zweifelsohne stelle das Verbringen von Waren in Konsignationslager im Drittland keinen steuerbaren Umsatz, sondern einen nicht steuerbaren Innenumumsatz dar, weil die Merkmale für einen Umsatz iSd § 1 Abs. 1 UStG 1994 nicht erfüllt seien. Da ein ausländischer Umsatz vorliege, seien die Umsätze bei der Berechnung des NPW nicht zu erfassen. Das EnAbgVergG stelle bei der Berechnung des NPW ausschließlich auf umsatzsteuerbare Vorgänge ab. Obwohl diese nicht steuerbaren Auslandsumsätze bei der Berechnung des NPW außer Ansatz blieben,

verringerten die damit in Zusammenhang stehenden inländischen Vorleistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 2 EnAbgVergG sehr wohl den NPW. Es erfolge lediglich eine Kürzung der ausländischen Vorleistungen nach § 1 Abs. 2 Z 1 EnAbgVergG.

Ad b) Verbringung in das Konsignationslager eines EU-Landes ohne Vereinfachungsregelung:
Nach allgemeinem USt-Recht sei das unternehmensinterne Verbringen eines Gegenstandes im Ursprungsland umsatzsteuerlich irrelevant, im Bestimmungsland sei diesbezüglich die EUST zu entrichten. Im Binnenmarkt werde das Verbringen sowohl im Ursprungsland als auch im Bestimmungsland erfasst. Alleiniger Zweck der Vorgangsweise sei es, Missbräuche zu verhindern, die vor allem durch unterschiedliche Regelungen über den Vorsteuerabzug und unterschiedliche Steuersätze möglich wären und mit der Fiktion einer innergemeinschaftlichen Lieferung und eines innergemeinschaftlichen Erwerbes sowie den dazugehörenden Aufzeichnungs- und Meldepflichten eine Kontrolle der nicht lieferungsbedingten Warenbewegungen zu erreichen. Die Bemessungsgrundlage des Verbringens sei, da ein Entgelt fehle, derjenigen des Eigenverbrauches nachgebildet. Maßgebend seien somit praktisch die Wiederbeschaffungskosten. Nach Art. 4 Abs. 2 iVm § 4 Abs. 8 lit a UStG 1994 seien mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten anzusetzen. Daraus sei klar erkennbar, dass noch kein Entgelt vorliege und somit ein wesentliches Merkmal für einen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fehle.

Mit der gesetzlichen Fiktion des Art 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 solle demnach das unternehmensinterne innergemeinschaftliche Verbringen von Gegenständen einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt werden, um die noch nicht lieferungsbedingte Warenbewegung im Gemeinschaftsgebiet zu dokumentieren. Im Zeitpunkt der Verbringung in das Gemeinschaftsgebiet könne der Abnehmer noch nicht iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 über den Gegenstand verfügen. Weiters liege das für einen Umsatz erforderliche Merkmal des Entgelts nicht vor. Auch die UStR, Rz 3603, würden dazu eine klare Aussage treffen: "Zur Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über die Ware) kommt es erst bei Entnahme aus diesem Lager". Die Sichtweise der BP führe hingegen dazu, dass aus der Sicht des EnAbgVergG aus einem Veräußerungsvorgang künstlich zwei Umsätze gemacht würden.

Das Verbringen von Waren in ein Konsignationslager eines EU-Landes sei daher bei der Berechnung des NPW so zu behandeln, wie das Verbringen in ein Drittland. Ansonsten würde das Verbringen, je nachdem ob die Ware in ein Drittland oder in das Gemeinschaftsgebiet verbracht werde, zu völlig unterschiedlichen bzw. sachlich nicht begründbaren Ergebnissen führen.

Ad c) Verbringen in das Konsignationslager eines EU-Landes mit Vereinfachungsregelung:
Allein aus der Sicht des EnAbgVergG sollte sich kein Unterschied ergeben, ob eine Vereinfachungsregelung vorliegt oder nicht.

Das EnAbgVergG stelle ausschließlich auf steuerbare Umsätze nach dem österreichischen UStG ab. Verlange ein Mitgliedstaat eine Vereinfachungsregelung, so stehe diese der Rechtslage des österreichischen UStG entgegen. In den UStR, Rz 3603, werde dieser Widerspruch aufgezeigt, wonach eben entgegen der Rechtslage anstelle des Verbringens bereits eine innergemeinschaftliche Lieferung auf Verlangen des Mitgliedsstaates toleriert werde. Der Widerspruch der praktizierten Vereinfachung im Verhältnis zur Binnenmarktregelung werde auch deutlich vom BMF selbst aufgezeigt. Anlass für die Vereinfachungsregelung sei die Überlegung, die umsatzsteuerliche Erfassung im Ausland zu vermeiden und die Verwaltungspraxis einiger Mitgliedstaaten, auf die Aufspaltung des Vorganges in ein innergemeinschaftliche Verbringen und eine sich daran anschließende steuerpflichtige Lieferung im Gemeinschaftsgebiet zu verzichten, toleriert werde. Dem österreichischen Unternehmer verbleibe somit keine andere Möglichkeit, als eine innergemeinschaftliche Lieferung zu fakturieren und sich auf die österreichische Verwaltungsübung iSd UStR, Rz 3603, zu stützen. So sehr aus der Sicht der umsatzsteuerlichen Abwicklung die Vereinfachungsregelung zu begrüßen sei, könne diese Vorgangsweise nicht automatisch auf das EnAbgVergG angewendet werden. Es stelle sich die begründete Frage, ob eine nach österreichischem UStG vorliegende Verbringung, welche nur auf Verlangen einzelner Mitgliedstaaten als innergemeinschaftliche Lieferung fakturiert werde, auf das EnAbgVergG durchschlagen könne. Eine von einzelnen Mitgliedsstaaten angewendete Vereinfachungsregelung könne sich nicht auf die Bemessung der EnAbgVergG auswirken. Nachdem das EnAbgVergG allein auf das österreichische UStG abstelle (abstellen müsse) und die umsatzsteuerliche Vereinfachungsregelung zur Schadensvermeidung bei den österreichischen Unternehmen lediglich im Sinne einer Verwaltungsübung toleriert werde, sei hinsichtlich der Berechnung des NPW davon auszugehen, dass bei der Verbringung kein steuerbarer Umsatz vorliege.

Für den Fall, dass das Finanzamt oder der UFS doch die Rechtsansicht vertrete, das innergemeinschaftliche Verbringen als steuerbaren Umsatz zu erfassen, dürften nicht der tatsächliche Verkaufspreis, sondern nur die Selbstkosten gemäß Art. 4 Abs. 2 UStG 1994 zum Ansatz gelangen. Nach dem österreichischen UStG liege jedenfalls eine innergemeinschaftliche Verbringung vor, womit als Entgelt die Selbstkosten anzusetzen seien.

Das EnAbgVergG lasse mit der sehr einfach und kurz gehaltenen Normierung in § 1 Abs. 1 und 2 EnAbgVergG und dem Abstellen auf Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG eine "gewisse Unausgewogenheit" zwischen den steuerbaren Umsätzen und den steuerbaren Vorleistungen zu. Beispielsweise kürzten inländische Vorleistungen den NPW auch dann, wenn der Unternehmer die damit erzeugten Produkte in das Konsignationslager eines Drittstaates brächte oder wenn die Ware zur Ausführung einer nicht steuerbaren Werklieferung verwendet

werde (gemäß Art 3 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994 kein Verbringen ins Gemeinschaftsgebiet).

Dies gelte auch beim Erwerb und dem späterem Verkauf einer Beteiligung an einen ausländischen Erwerber bzw. Nichtunternehmer aus dem Drittlandgebiet.

Nachdem bei der Berechnung des NPW ausschließlich auf das österreichische UStG abzustellen sei, finde auch die im Ertragssteuerrecht übliche Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keinen Raum.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2012 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2012 stellt die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 EnAbgVergG in der für den Berufungszeitraum gültigen Fassung sind die entrichteten Energieabgaben für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5% des Unterschiedsbetrages zwischen

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

Als Umsätze im Sinne von § 1 Abs. 2 Z 1 EnAbgVergG 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.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Steuerbare Umsätze sind solche, die die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 UStG 1994 (bzw. des Art 1 BMR) erfüllen. Steuerbare Umsätze umfassen auch die in § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG 1994 den entgeltlichen Leistungen gleichgestellten Vorgänge, die in § 1 UStG 1994 verbliebenen Eigenverbrauchstatbestände, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb. Steuerbare Umsätze können steuerpflichtig oder steuerbefreit sein (*Ruppe/Achatz, UStG, § 1 Rz 4*).

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen.

Nach Art 3 BMR gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung.

Diese Lieferung unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Umsatzsteuer im Inland. Auf die Verbringung sind deshalb die für steuerbare Lieferungen geltenden Regelungen des UStG sinngemäß anzuwenden. Als innergemeinschaftliche Lieferung ist die innergemeinschaftliche Verbringung nach Art 7 Abs. 2 Z 1 iVm Art 6 Abs. 1 BMR steuerfrei (*Melhardt/Tumpel*, UStG, Art 3, Rz 12).

Im Berufungsfall ist strittig, ob das Verbringen von Waren in ein Konsignationslager ein steuerbarer Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist und, falls diese Frage bejaht wird, ob bei Verbringung in EU-Länder mit Vereinfachungsmethode die Selbstkosten oder das Entgelt nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 die Bemessungsgrundlage bilden.

Über diese Fragen hat der Unabhängige Finanzsenat mit Entscheidung vom 30. August 2012, RV/0722-F/12, in einem gleichgelagerten Fall bereits entscheiden. Im Folgenden werden die maßgeblichen Stellen aus der Begründung dieser Entscheidung wörtlich wiedergegeben:

„a. Nach der Darstellung der Bw. ist die Verbringung in ein Konsignationslager kein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG, weil die dort angeführten Merkmale nicht vorhanden sind und erst durch die Fiktion des Art 3 Abs. 1 BMR herbeigeführt werden. Der tatsächliche Umsatz erfolgt erst bei der Entnahme aus dem Konsignationslager. Die Regelungen dienen nur der Missbrauchsabwehr, die Sichtweise der BP führt zu einer künstlichen Aufspaltung des Veräußerungsvorganges in zwei Umsätze.

b. Die BP hält dem entgegen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise alle steuerbaren Umsätze in die Berechnung des NPW einfließen müssen.

3. Ein Konsignationslager ist eine Lagervorrichtung, bei der Waren von einem Unternehmer (Konsignant) einem anderen Unternehmer (Konsignatär) zur sofortigen Belieferung der Kundschaft oder zur eigenen Verwendung überlassen werden. Typischerweise beinhaltet der Vertrag eine Regelung, wonach das Eigentum an den Waren, die sich im Lager des Konsignatärs befinden, erst in dem Zeitpunkt auf diesen übergehen soll, in dem die Ware aus dem Lager genommen wird (Schluckebier, Der Schweizer Treuhänder 12/00, S 1413 ff). Mit der Gleichstellung der Fälle des ig Verbringens von Gegenständen des Konsignanten mit den ig Lieferungen sollen Wettbewerbsverzerrungen verhindert werden. Diese würden eintreten, wenn bestehende Unterschiede zwischen den Vorsteuerabzugsregelungen der Mitgliedstaaten dadurch ausgenutzt werden könnten, dass eine Ware zwischen den Unternehmensteilen in verschiedenen Mitgliedstaaten hin- und her bewegt würde.

a. Liefert der inländische Unternehmer in das ausländische Lager, so liegt idR eine ig Lieferung (an das Lager durch Verbringung) vor, der Konsignatär unterliegt der Erwerbsbesteuerung im Ausland und die Entnahme einer Ware aus dem Lager führt zu einer Lieferung (im jeweiligen Land).

Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz ergibt sich aus Art 4 Abs. 2 BMR iVm § 4 Abs. 8 lit a UStG.

b. Die UStR enthalten in Rz 3603 eine Vereinfachungsregel: Die ig Lieferung ist in die ZM nicht beim Verbringen einzutragen, sondern erst bei der Entnahme aus dem ausländischen Lager (Ruppe/Achaz,

UStG, Art 1 BMR, Rz 37/1 ff). Es liegt kein ig Verbringen in das Lager vor, sondern eine fingierte ig Lieferung an den dortigen Abnehmer (im Zeitpunkt der Warenentnahme). Die Übertragung der Verfügungsmacht wird zeitlich vorverlegt. Die Erwerbsbesteuerung im Ausland trifft den Konsignatär. Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz ergibt sich aus § 4 Abs. 1 UStG.

Vereinfachungsregelungen gelten für alle Mitgliedstaaten, bei denen eine vergleichbare Regelung existiert (Ruppe/Achaz, UStG, Art 1 BMR, Rz 37/4).

4. Aus folgenden Gründen geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass eine Verbringung als Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG aufzufassen ist:

a. Zur Frage der Auslegung des EnAbgVergG hat das Höchstgericht in VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118 folgendes ausgeführt: Das EAVG bedient sich im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 (vgl beispielsweise die Bestimmung des NPW in § 1 Abs. 1 EAVG, wo ausdrücklich auf die Umsätze des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 des UStG 1994 abgestellt wird) und des Zollrechts (vgl. § 1 Abs. 3 EAVG). Das EAVG stellt auch auf den umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff ab.

In den Erläuternden Bemerkungen (s ÖStZ 1996, Nr. 7, Seite 211) wird zum NPW folgendes ausgeführt:

Der NPW wird auf folgende Art definiert: Differenz zwischen den vom Unternehmen erbrachten umsatzsteuerbaren Leistungen, wobei die Umsätze aus der Veräußerung von Anlagegütern abzuziehen sind und dem Einsatz von Waren im Sinne von § 127 BAO. Beide Werte sind für den Unternehmer ohne größeren Aufwand festzustellen.

b. Die Bw. will aus der Formulierung "im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG" die Besonderheit herauslesen, dass alle Merkmale des § 1 Abs. 1 UStG tatsächlich (und nicht nur im Wege einer Fiktion) erfüllt sein müssen. Zunächst haftet dieser Formulierung nichts Besonderes an, sie findet sich vielmehr als allgemeine Verweisformel in fast jedem Gesetz oder in Verordnungen so zB in

- § 10 Abs. 4 UStG: Die Steuer ermäßigt sich auf 19% für die in den Gebieten Jungholz und Mittelberg bewirkten Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2

- Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern § 1: ... wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art 1 UStG 1994 ausgeführt hat.

- Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben § 20 Abs. 1 Z 3: .. wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des UStG 1994 handelt.

- Bewertungsgesetz § 68 Abs. 4: ... wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 ... handelt.

Die Bezeichnung "im Sinne des UStG" ist somit eine gebräuchliche Metapher, wenn auf verschiedene Arten von Umsätzen verwiesen werden soll. Tatsächlich beinhaltet die bezeichnete Formulierung keinen verborgenen Willen des Gesetzgebers, den man durch Auslegung erst erarbeiten müsste, wie die Bw. offenbar annimmt, sondern ist ein bloßer Verweis auf eine (bestimmte) Umsatzdefinition des UStG.

c. Dass "Umsätze" nach der Definition des EnAbgVergG die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG erfüllen müssen, ist evident, wären es doch sonst keine Umsätze nach der bezeichneten Bestimmung. Die Bw. führt dazu aber weiter aus, die Merkmale seien nur durch eine Fiktion - jene des Art 3 Abs. 1

BMR - entstanden, ein "tatsächlicher Umsatz" liege aber noch gar nicht vor, weil dieser erst mit Entnahme der Ware zustande komme. Ein Umsatz sei nicht gegeben, weil mit der Verbringung noch kein Umsatz realisiert werde. Entgelt und Verfügungsmacht lägen noch nicht vor. Sie geht daher davon aus, dass fingierte Umsätze zwar ustrechlich Umsätze darstellen (sonst hätte sie nicht Rechnung legen müssen), dass sie aber im Rahmen des EnAbgVergG nicht zu den "Umsätzen" zählen.

Dem von der Bw gezogenen Schluss aus der vorangehend geschilderten Formulierung kann der UFS nicht folgen: Es liegt mit der Verbringung unbestritten ein steuerbarer Umsatz vor, der steuerbefreit ist (Art 6 Abs. 1 iVm Art 7 Abs. 2 Z 1 BMR). Nach Art 3 BMR gilt die Verbringung als Lieferung gegen Entgelt. Die Fiktion stellt die Verbringung in allen Punkten mit einer (ig) Lieferung gleich (und stützt sich auf Art 17 Abs. 1 MwStSyst-RL.) Das bedeutet aber, dass alle in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG geforderten Merkmale auch vorliegen, ansonsten könnte man nicht von einem steuerbaren Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG (im ustrechlichen Sinn) sprechen. Das ergibt sich auch daraus, dass für Verbringungen die gleichen Aufzeichnungs- und Nachweispflichten gelten wie für ig Lieferungen und ig Erwerbe. Werden die Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt, tritt sogar Steuerpflicht ein (Ruppe/Achatz, UStG, Art 3 BMR, Rz 5). Gerade das ist aber der Sinn einer derartigen Fiktion, dass das fingierte Geschehen eine Gleichstellung mit den ansonsten ohne Fiktion eintretenden rechtlichen Gegebenheiten erfährt.

Die Bw. beantragt, das Verbringen von Waren für den Bereich der Energieabgabenvergütung "als nicht steuerbaren Vorgang" zu berücksichtigen. Sie ignoriert dabei zur Gänze die eindeutigen Regelungen im UStG und impliziert eine "Sonderauslegung" für Zwecke des EnAbgVergG. Nur "tatsächlich" erfolgte Umsätze sollen in die Berechnung des NPW miteinbezogen werden. Nach der Darstellung der Bw. müsste also jeder "ustrechtlich" klar dem § 1 Abs. 1 Z 1 UStG zurechenbare Umsatz für Zwecke der Energieabgabenvergütung nochmals gesondert daraufhin geprüft werden, ob er die für § 1 Abs. 1 Z 1 UStG maßgeblichen "Merkmale" (auch ohne Fiktion) enthält. Damit wäre die NPW-Feststellung an Komplexität kaum noch zu übertreffen und somit das Gegenteil dessen, was der Gesetzgeber nach den EB eigentlich wollte: Der NPW soll ohne größeren Aufwand feststellbar sein. Gerade diesem Zweck dient der Verweis auf § 1 Abs. 1 Z 1 UStG. Zur Berechnung der Energieabgabenvergütung reicht die Übernahme der Zahlen aus der Zusammenstellung für die Umsatzsteuer.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass die für die fiktive ig Lieferung auszustellende (ProForma)Rechnung für den Buchnachweis die gesamten Rechnungsmerkmale enthalten soll (zB auch das Entgelt; Baumann-Söllner/Mehlhardt, Umsatzsteuer 2012, SWK-Spezial, Pkt. 2.2.3.14.3).

Der Antrag auf Behandlung der bezeichneten Umsätze als "nicht steuerbare Umsätze" war daher für die Zeiträume 2004/2005 und 2005/2006 abzulehnen.

5. Ein weiterer Antrag der Bw besteht darin, dass für das ig Verbringen in EU-Länder mit Vereinfachungsregelung nicht der tatsächliche Verkaufspreis, sondern nur die Selbstkosten anzusetzen sind. Die BP hat die Selbstkosten in Ländern ohne Vereinfachungsregelung übernommen.

a. In jenen Fällen, in denen eine Verbringung nach Art 4 Abs. 2 BMR vorliegt, sind in Verbindung mit § 4 Abs. 8 lit a UStG die Selbstkosten anzusetzen.

b. Ist eine Vereinfachung anzuwenden (Verbringung in EU-Länder mit Vereinfachungsregelung), wird von einer ig Lieferung (=Verbringung) an den Konsignatär ausgegangen. Dabei ist zu unterscheiden:

(1) In Ländern wie Belgien, Irland oder Italien liegt eine steuerfreie ig Lieferung an den Konsignatär vor, allerdings erst im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Warenlager.

(2) Dagegen treten die steuerbaren Vorgänge in Tschechien (abweichend von der Rechtslage in den anderen Ländern) schon im Zeitpunkt des Einlagerns der Ware ein und nicht erst bei der Entnahme aus dem Warenlager. In diesem Fall bildet die Bemessungsgrundlage für den Umsatz das gesamte Entgelt, weil - wie auch die Bw. selbst in der Berufung angibt - der österreichische Unternehmer sofort eine ig Lieferung (mit Ausweis des Kaufpreises) fakturieren muss. Als Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG kommt daher in diesem Fall nur der tatsächlich fakturierte Umsatz in Betracht.

c. Soweit die Bw. in der Berufung anführt, die Vereinfachungsregelung stehe dem UStG entgegen, sodass deswegen kein steuerbarer Umsatz nach dem österreichischen UStG vorliege, was der Intention des EnAbgVerG widerspreche, ist ihr auch hierin nicht zu folgen: Einerseits wurden Rechnungen mit ig Lieferungen unbestritten erstellt. Diese Rechnungen können aber nur auf der Grundlage des UStG ausgestellt worden sein. Andererseits ist gerade der Sonderfall Tschechien keine Konsignationslagerregelung im herkömmlichen Sinn, weil der steuerbare Vorgang sofort eintritt (s dazu in Google wko.at unter dem Stichwort Konsignationslager: "Konsignationslager in der Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn").

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich im Bereich der Vereinfachungsregelung - sowohl faktisch, als auch nach dem Gesetz - aus § 4 Abs. 1 UStG. Dem Antrag auf Festsetzung der Selbstkosten war daher insoweit nicht zu folgen."

Der Unabhängige Finanzsenat folgt im Berufungsfall den obzitierten Ausführungen. Daraus folgt, dass den Berufungsbegehren, das Verbringen von Waren in Konsignationslager eines EU-Landes als nicht steuerbaren Umsatz zu behandeln oder, in eventu, als Bemessungsgrundlage die Selbstkosten heranzuziehen, aus den oben angeführten Gründen nicht entsprochen werden kann. Die Berufung betreffend die Festsetzung von Energieabgabenvergütung für die Jahre 2006 bis 2008 war daher als unbegründet abzuweisen, die angefochtenen Bescheide blieben unverändert.

Die Bescheid betreffend die Festsetzung von Energieabgabenvergütung für die Zeiträume 1-3/2004 sowie 4/2004 bis 12/2005 waren hingegen aufzuheben:

Gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 3 Z 2 EnAbgVergG idF BGBl I Nr. 92/2004 werden die Energieabgaben für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) vergütet. Vergütungszeitraum und Bescheidzeitraum ist damit das Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr). Sowohl ein Kalenderjahr als auch ein Wirtschaftsjahr umfassen zwölf Monate.

Mit den Bescheiden über die Festsetzung der Energieabgabenvergütung für den Zeitraum 1-3/2004 sowie für den Zeitraum 4/2004 bis 12/2005 wurden Energieabgabenvergütungen für einen dreimonatigen bzw. einen einundzwanzigmonatigen Zeitraum vergütet. Im ersten Fall wurde die Energievergütung für einen gegen über dem Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr verkürzten, im zweiten Fall gegenüber dem Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr verlängerten

Zeitraum festgesetzt. Beides ist nach dem EnAbgVergG unzulässig (vgl. zB UFS 13.7.2012, RV/0396-I/12).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. November 2013