



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Arbeitsgemeinschaft XY, vertreten durch Röck und Kaiser Steuerberatung GmbH, 5020 Salzburg, Mayr-Melnhof-Gasse 4, vom 7. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 9. Juli 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Energieabgabenvergütung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw) ist eine Arbeitsgemeinschaft, bestehend aus mehreren Firmen, die von der A-GmbH mit Bauarbeiten zum Neubau und Adaption des XY-Tunnels beauftragt wurde.

Die Bw ist Unternehmerin und wird als solche beim Finanzamt Salzburg-Stadt zur Umsatzsteuer veranlagt.

Im November 2008 stellte die Bw bei ihrem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt Salzburg-Stadt mittels Abgabenerklärung "ENAV 1" einen Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für das Kalenderjahr 2007.

Mit angefochtenem Bescheid vom 9. Juli 2009 wurde der Antrag – ohne Angabe eines Zeitraumes - mangels Anspruchsberechtigung abgewiesen und zwar mit folgender Begründung:

“Die ARGE (die Bw) ist eine nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähige Personenvereinigung. Die Betriebsstätte der ARGE ist folglich gem. § 2 Abs. 4 Z. 2 letzter Satz EStG in anteilige Betriebsstätten aufzuteilen. Dies bedeutet, dass der Antrag durch die ARGE-Partner für mit dieser Tätigkeit zusammenhängende Energieabgaben im Rahmen ihrer eigenen betrieblichen Tätigkeit und unter den weiteren im EnAbgVergG genannten Voraussetzungen zu erfolgen hat.“

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und unter Hinweis auf die Bestimmungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes (kurz: EAVG) eingewendet, dass die Bw als Unternehmerin iSd UStG liefernder und leistender Unternehmer sowie Leistungsempfänger der in § 1 EAVG angeführten Umsätze sei, weshalb nur sie (die Bw) berechtigt sei, einen Antrag auf Vergütung von Energieabgaben stellen.

Mit Bericht vom 7. September 2009 legte die Finanzbehörde erster Instanz die Berufung und den Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Bw eine Unternehmerin iSd UStG ist.

Strittig ist, ob § 2 EAVG auf einen ertragsteuerlichen oder auf einen umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff abstellt.

Der Unabhängige Finanzsenat vertrat zunächst die Auffassung, der Begriff 'Betrieb' sei wie im Einkommen- und Körperschaftssteuerrecht auszulegen (vgl. UFS vom 29. Mai 2006, RV/0240-L/06 und RV/0351-L/06).

Der Verwaltungsgerichtshof hat dieser Rechtsansicht in dem Erkenntnis vom 11. Dezember 2009, 2006/17/0118, eine Absage erteilt und dies - soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren von Bedeutung – wie folgt begründet:

“ § 1 des Energieabgabevergütungsgesetzes, BGBl. Nr. 201/1996, lautete in der Stammfassung:

‘§ 1. (1) Die Energieabgaben auf Erdgas und elektrische Energie sind für ein 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).*

(2) 1. Als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 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.

2. Nicht als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten Umsätze aus der Gestellung von Arbeitskräften.'

Durch die Novelle BGBl. I Nr. 71/2003 wurde der Bereich der Energieabgaben um jene auf Kohle erweitert. Durch die Novelle BGBl. I Nr. 92/2004 wurde sowohl der Kreis der Energieträger erweitert als auch der Satz, der auf den Unterschiedsbetrag Anwendung findet, auf 0,5 % erhöht.

§ 2 Abs. 1 EAVG lautete in der Stammfassung:

'§ 2. (1) Einen Anspruch auf Vergütung haben nur Unternehmen, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern besteht.'

In der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 797/1996 lautete § 2 Abs. 1 leg. cit:

'§ 2. (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht.'

Durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 158/2002 wurde § 2 Abs. 1 EAVG wie folgt neu gefasst:

'§ 2. (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht für alle Betriebe, soweit sie nicht Erdgas und elektrische Energie liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, das aus Erdgas oder elektrischer Energie erzeugt wurde.'

§ 2 Abs. 1 EAVG lautete idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 71/2003:

'§ 2. (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht für alle Betriebe, soweit sie nicht Erdgas, elektrische Energie oder Kohle liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, das aus Erdgas, elektrischer Energie oder Kohle erzeugt wurde.'

§ 2 Abs. 1 EAVG erhielt durch die Novelle BGBl. I Nr. 92/2004 folgende Fassung:

'§ 2. (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht für alle Betriebe, soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde.'

.....

Das EAVG bedient sich im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 (vgl. beispielsweise die Bestimmung des Nettoproduktionswertes in § 1 Abs. 1 EAVG, wo ausdrücklich auf die

Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des UStG 1994 abgestellt wird) und des Zollrechts (vgl. § 1 Abs. 3 EAVG). Dementsprechend obliegt nach § 2 Abs. 4 EAVG die Vergütung dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt (und nicht jenem, welches für die ertragsteuerliche Veranlagung zuständig ist).

§ 2 Abs. 1 der Stammfassung des EAVG nennt als Vergütungsberechtigten das 'Unternehmen'. Ein Unternehmen umfasst nach § 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eines Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt ('Liebhaberei'; § 2 Abs. 5 Z 2 zweiter Satz UStG 1994). Unterschiedliche Tätigkeiten eines Unternehmens iSd § 2 UStG 1994 sind allenfalls gesondert zu beurteilen. So ist die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung für jede eine Einheit bildende Tätigkeit gesondert vorzunehmen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz 19943, Tz 254 f zu § 2).

Durch die Novelle des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 797/1996, wurde ausdrücklich zur 'Klarstellung' (vgl. 497 BlgNR 20. GP 37) der Begriff des Unternehmens durch jenen des Betriebes ersetzt. Auf Grund des Gesetzeswortlauts vor dieser Novelle hätte § 2 Abs. 1 EAVG tatsächlich so interpretiert werden können, dass die Vergütung nur dann zu gewähren wäre, wenn das Unternehmen insgesamt seinen Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter hat. Klargestellt sollte nunmehr offensichtlich werden, dass die Vergütung auch dann zu gewähren ist, wenn der Schwerpunkt nur einzelner Teilbereiche eines Unternehmens ('Betriebe') nachweislich in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern besteht, allerdings beschränkt auf diese Produktionsbetriebe.

Der Begriff des Betriebes ist dem UStG 1994 keineswegs fremd (vgl. etwa die Bestimmungen des § 14 Abs. 1 und 2, § 18 Abs. 6 oder § 25 Abs. 2). Ob bei mehreren Tätigkeiten ein einheitlicher Betrieb oder mehrere Betriebe vorliegen, richtet sich nach der Verkehrsauffassung, wobei es nicht auf die Willensrichtung des Unternehmers, sondern auf objektiv vorliegenden Verhältnisse ankommt (vgl. die bei Ritz, BAO³, Tz 7 zu § 125 genannte hg. Rechtsprechung). Dass ein solcher Betrieb im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen kann, auch wenn in ertragsteuerlicher Hinsicht von Liebhaberei auszugehen ist, zeigt sich bei § 17 Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994. Dieser sieht vor, dass Unternehmer, die hinsichtlich einzelner Betriebe nicht buchführungspflichtig sind, nur hinsichtlich dieser Betriebe zur Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten verpflichtet sind. Die Buchführungspflicht ist an Hand der §§ 124 oder § 125 BAO zu beurteilen (Ruppe, UStG3 Tz 21 zu § 17). Wenn eine Tätigkeit ertragsteuerlich als Liebhaberei und daher nicht als Einkunftsquelle behandelt wird

und demzufolge auch keine Buchführungspflicht besteht (vgl. Ritz, BAO3, Tz 4 zu § 125), so kann in umsatzsteuerlicher Hinsicht dennoch ein nicht als Liebhaberei zu beurteilender Betrieb vorliegen, für dessen Leistungen die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen ist. Das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei ist nämlich seit dem UStG 1994 wesentlich enger gefasst als das ertragsteuerliche (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994/3, Tz 254 f zu § 2). Eine rein erfolgsorientierte Interpretation der Liebhabereibestimmung des § 2 Abs. 5 Z 2 zweiter Satz UStG 1994 wäre nämlich im Widerspruch zu Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie vom 17. Mai 1977, 77/388/EWG, ABI L 145, 1 (im Folgenden: *Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie*) gestanden. Nach dieser Bestimmung galt als Steuerpflichtiger, wer eine (in Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie genannte) wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (vgl. diesbezüglich die im Wesentlichen gleich lautende Bestimmung des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 347, 1).

Dem wurde in Österreich durch die Liebhaberei-Verordnung, BGBl. Nr. 33/1993, insofern Rechnung getragen, als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur mehr für Tätigkeiten in Frage kommt, die typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder auf diese zurückzuführen sind. Dies betrifft regelmäßig Tätigkeiten, die auch nach der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können (Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994/3, Tz 12 und 254 f zu § 2). Solche Tätigkeiten kommen aber bei Kapitalgesellschaften im Eigentum der öffentlichen Hand - wie im Beschwerdefall - schon deswegen nicht in Betracht, weil deren Tätigkeiten (Betriebe) nicht in einer in der Lebensführung begründeten Neigung begründet sein können. Deren defizitäre Tätigkeiten sind daher regelmäßig umsatzsteuerlich nicht als Liebhaberei zu beurteilen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994/3, Tz 268 f zu § 2).

Dies entspricht auch dem Verständnis der Energiebesteuerungsrichtlinie. Diese unterscheidet bei den Mindeststeuerbeträgen solche für die betriebliche und für nichtbetriebliche Verwendung. Als betriebliche Verwendung wird in Art. 11 Abs. 1 die Verwendung durch eine Betriebseinheit, die selbstständig und unabhängig von ihrem Ort Waren liefert oder Dienstleistungen erbringt, gleichgültig zu welchem Zweck und welcher Verwendung dies erfolgt. Die Definition der betrieblichen Verwendung wird deutlich angelehnt an jene des Steuerpflichtigen nach Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie (vgl. auch Leitgeb/Pilz, ÖStZ 2004, 324). Auch hier ist es gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeübt werden. Weiters wird in Art. 11 Abs. 2 der Energiebesteuerungsrichtlinie festgelegt, dass eine Betriebseinheit keine kleinere Einrichtung ist als ein Teil eines Unternehmens oder eine juristische Person, die in organisatorischer

Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellt. Auf die Gewinnerzielung dieser Einheit kommt es somit auch nach der Energiebesteuerungsrichtlinie nicht an.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass weder nach dem EAVG, das auf den umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff abstellt, noch den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen auf das Ergebnis der Tätigkeit des Vergütungsberechtigten abzustellen ist.“

Das Höchstgericht hat damit klargestellt, dass die Definition des Begriffes 'Betrieb' in Anlehnung an die Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 (Energiebesteuerungsrichtlinie) bzw. die MWSt-RL 2006/112/EG zu erfolgen hat (vgl. dazu *Laudacher, Energieabgabenvergütung bei Liebhabereibetrieben, in SWK 6/2010, S 300*).

Da von einem umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff auszugehen ist, ist die Bw, eine Arbeitsgemeinschaft, als 'Betrieb' iSd § 2 Abs. 1 EAVG anzusehen.

Das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt hat somit zu Unrecht die Antragsberechtigung (dem Grunde nach) verweigert, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 30. Juli 2010