



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Brauerei, vertreten durch BDO Auxilia THD. GmbH, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 21. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 19. November 2008 betreffend Energieabgabenvergütung für die Jahre 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG) wurden vom Finanzamt für die Jahre 2002 – 2006 entsprechend den Anträgen der Berufungswerberin (Bw.), die in der Rechtsform einer GmbH. eine Brauerei betreibt, festgesetzt. Aufgrund der Feststellungen im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau ergingen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens, gleichzeitig wurden für die Jahre 2002 – 2006 jeweils neue Vergütungsbeträge festgesetzt.

Der Niederschrift über die **Nachschau betreffend Energieabgabenvergütung 2002 – 2006** ist neben anderen (unstrittigen) Feststellungen zu entnehmen, dass (Tz. 2.1) bei der bisherigen Berechnung der Bw. die Biersteuer weder in den Umsätzen noch in den Vorleistungen enthalten sei. Da die mit den Ausgangsumsätze verrechnete Biersteuer einen Umsatz iSd § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG darstelle, werden die Umsätze in Höhe der Biersteuer erhöht. Die Vorleistungen erfahren nach Ansicht des Betriebsprüfers durch die Biersteuer

keine Änderung, da diese keinen Umsatz nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG, der an die Gesellschaft erbracht wird, darstellt.

Folgende Beträge an Biersteuer wurden vom Betriebsprüfer dem Nettoproduktionswert hinzugerechnet (Euro):

2002	2003	2004	2005	2006
3.806.114	3.999.815	3.763.033	3.741.923	3.760.931

Der steuerliche Vertreter führte in der **Berufung** aus, dass sich die Berufung ausschließlich gegen Punkt 2.1 der Niederschrift richte und dass in den von der Bw. eingebrachten Anträgen auf Vergütung von Energieabgaben bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes die „Erlöse“ aus der Weiterverrechnung der Biersteuer aus folgenden Gründen nicht angesetzt worden seien:

- Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Die an der Umsatzsteuer orientierte Berechnung des Nettoproduktionswertes bedinge eine sachlich nicht gerechtfertigte Doppelbesteuerung. In die Berechnung seien gemäß Rz 643 UStR auch Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer selbst einzubeziehen. Diese Regelung stehe in Widerspruch zu der vom Gesetzgeber in den Erläuterungen zur Stammfassung des EAVG ausgeführten beabsichtigten Entlastung energieintensiver Betriebe. Die Steuern etc. stellen keinen Beitrag zur betrieblichen Wertschöpfung dar, weshalb deren Einbeziehung in den Nettoproduktionswert eine gesetzliche Fiktion darstelle, die nicht in der Intention des Gesetzgebers gelegen sei. Die Biersteuer solle als Verbrauchssteuer den Konsum von Bier besteuern und nicht zu einer Verteuerung des Produktionsprozesses führen. Lediglich aus abgabenökonomischen Gründen erfolge die Einhebung der Steuer über die Brauereien, welche diese Steuer dann wiederum an die Endverbraucher weiterverrechnen. Die Biersteuer führe aber zu keiner tatsächlichen Erhöhung der Wertschöpfung im Produktionsprozess.

- Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit

Die Erläuterungen zur Stammfassung des EAVG enthalten als weitere Zielsetzung die Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit der Betriebe. Energieintensive Betriebe sollten im Vergleich zu weniger energieintensiven Betrieben nicht über Gebühr belastet werden. Bei einem Vergleich zwischen energieintensiven Betrieben werde offensichtlich, dass energieintensive Betriebe, die ihre Produkte aufgrund gesetzlicher Anordnung mit Verbrauchssteuern belasten müssen, bei der Energieabgabenvergütung benachteiligt sind. In den Erläuterungen zum EAVG sei keine Begründung für diese unsachliche Benachteiligung angeführt.

Im Fall der Bw. führe die Einbeziehung der Biersteuer in die Bemessungsgrundlage zu einer Kürzung des Vergütungsbetrages für die Jahre 2002 – 2006 in Höhe von 83.650,20 €. Der gesamte Vergütungsbetrag für diesen Zeitraum (nach Kürzung aufgrund der Biersteuer) belaufe sich auf 142.288,06 €. Es komme also zu einer Kürzung um rund 37%.

Der Gleichheitssatz iSd Art 7 B-VG bzw. Art 2 StGG fordere eine sachliche Rechtfertigung einer gesetzlichen Norm, das gelte auch für die Einbeziehung der Biersteuer in die Bemessungsgrundlage für die Energieabgabenvergütung. Die sachliche Rechtfertigung sei nach den angeführten Gründen nicht gegeben.

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 Energieabgabengesetz“ betitelten Bescheiden für die Jahre 2002 – 2006 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 „ausschließlich gegen den Punkt 2.1 der Niederschrift“ richtet – der die Berechnung der Vergütung betrifft - und tätigt nur Ausführungen hinsichtlich der Festsetzung der Vergütungsbeträge. Einwendungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens sind dem gesamten Berufungsvorbringen auch nicht andeutungsweise zu entnehmen. 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 Ausgangsumsätze die Biersteuer weiterverrechnet. Strittig ist dem Grunde nach, ob die weiterverrechnete Biersteuer als Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG in die Berechnung des Nettoproduktionswertes für die Energieabgabenvergütung mit einzubeziehen ist. Gegen die Höhe der im Zuge der

Abgabennachschaufolgen erfolgten Neuberechnungen der Energieabgabenvergütung 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) 0,35% (für 2002 und 2003) bzw. 0,5% (ab 2004) 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.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG wird der Umsatz im Fall des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 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; dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

Nach übereinstimmender Rechtsansicht gehören zum Entgelt grundsätzlich auch Abgaben und abgabenähnliche Belastungen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Leistung schuldet und die er weiterverrechnet bzw. aus dem Entgelt tilgt. Entgeltsbestandteil sind daher auch die speziellen Verbrauchsteuern, die Energieabgaben, die Vergnügungssteuern, Normverbrauchsabgabe etc. (*Ruppe, UStG, § 4 Tz 23, Kolacny/Caganek, UStG, § 4 Anm 12 „Steuern und Abgaben“, Scheiner/Colacny/Kaganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm 325, UStR Rz 643*).

Nicht zum Entgelt gehören nach § 4 Abs. 3 UStG die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten), und nach Abs. 10 die Umsatzsteuer. Beträge, die der Unternehmer im eigenen Namen aufwendet und weiterverrechnet, sind hingegen Teil des Entgelts iSd § 4 Abs. 1 UStG.

Steuerschuldner der Biersteuer ist im Wesentlichen – von Spezialfällen abgesehen - gemäß § 8 Abs. 1 Z 1 Biersteuergesetz der Inhaber des Steuerlagers (Herstellungsbetrieb oder Bierlager), im konkreten Fall also die Bw. und nicht der Verbraucher. Daraus folgt, dass die Biersteuer keineswegs als durchlaufender Posten gemäß § 4 Abs. 3 UStG zu beurteilen ist, da die Bw. als Steuerschuldnerin die Biersteuer im eigenen Namen und nicht im Namen und für Rechnung eines anderen verausgibt.

Da weiterverrechnete Verbrauchssteuern wie die Biersteuer somit eindeutig als Teil des Entgelts zu behandeln sind, sind die auf die Biersteuer entfallenden Beträge damit Teil der Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG. Auf diese Weise muss die gesondert in Rechnung gestellte Biersteuer in die Berechnung des Nettoproduktionswertes und der Energieabgabenvergütung einfließen.

Dass die weiterverrechnete Biersteuer zu den Umsätzen gehört, wird von der Bw. nicht bestritten. Die Bw macht jedoch geltend, dass die Einbeziehung der Biersteuer nicht den Intentionen des EAVG entspreche, da Abgaben keinen Beitrag zur betrieblichen Wertschöpfung darstellen.

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 Selbstbehaltens von 5 000 S vergütet.“

Auch wenn mittels der Energieabgabenvergütung energieintensive Betriebe entlastet werden sollen, ist weder aus den Bestimmungen des EAVG noch aus den zitierten Erläuterungen zu entnehmen, dass im Nettoproduktionswert ausschließlich Beträge, die auf eine tatsächliche Wertschöpfung im Produktionsprozess zurückzuführen sind, enthalten sein sollen.

Nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 EAVG in Zusammenhang mit den übrigen oben wiedergegebenen Gesetzesbestimmungen kann § 1 Abs. 1 EAVG keine andere Bedeutung beigemessen werden als jene, die das Finanzamt den Bescheiden zu Grunde gelegt hat. Auch bei Berücksichtigung des Willens des Gesetzgebers bei Erlassung des EAVG ergibt sich nichts anderes. Es besteht daher keine Möglichkeit, durch eine Interpretation zu einem anderen Ergebnis zu kommen, weil der äußerste mögliche Wortsinn auch die Grenze jeglicher Auslegung absteckt, egal welche Interpretationsmethode zur Anwendung gelangt (VwGH 25.10.1990, 89/16/0029, VwGH 25.2.2004, 99/13/0135).

Die Bw. wendet weiters eine sachlich nicht gerechtfertigte Benachteiligung von energieintensiven verbrauchssteuerpflichtigen Betrieben gegenüber energieintensiven nicht verbrauchssteuerpflichtigen Betrieben ein und weist darauf hin, dass die Einbeziehung der Biersteuer in die Berechnung des Vergütungsbetrages zu einer beträchtlichen Kürzung der

Vergütung führe. Die Bw. sieht darin einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Diesbezüglich ist festzustellen, 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. April 2010