

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf. Dienstleistungs GmbH & Co KG, Y, vertreten durch Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Brückenkopfgasse 1/2.OG, 8011 Graz, über die Beschwerde vom 5. September 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 6. Dezember 2016, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Kalenderjahre 2011 bis 2014 und Festsetzung der Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Kalenderjahre 2011 bis 2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Betriebsprüfung bezüglich der Berechtigung der Beschwerdeführerin (Bf.), gemäß § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, die Vergütung von Energieabgaben zu beanspruchen, folgende Feststellungen getroffen:

1. Grundsätzliche Würdigung betreffend Produktions- versus Dienstleistungsbetrieb

Aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung erstmals abverlangten Detailunterlagen (Profit-Center Erfolgsrechnung, Ausgangsrechnungen usw.) zur Berechnung der Energieabgabenvergütungsbeträge sei festgestellt worden, dass nach

den Ausgangsrechnungen die Umsätze, welche der Energieabgabenvergütungsberechnung zugrunde gelegt worden seien, das Entgelt für die Erbringung der Müllentsorgung (Abnahme Restmüll, Abrechnung nach übernommenen Mengen) betreffen würde.

Der Kunde (NN und MM) erhalte diesfalls von der Bf. keine Wirtschaftsgüter anderer Beschaffenheit und Marktgängigkeit, sondern zahle dafür, dass er den Müll "los" werde.

Im Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlage in Z, welche von der Bf. als Produktionsbetrieb im Sinne des Energieabgabenvergütungsgesetzes angesehen werde, würden keine Umsätze erzielt werden. Denn die Behandlungsschritte des angelieferten Restmülls (mech-biolog bis 2014, danach reine Trocknung und Weiterleitung zur thermischen Verwertung) stellten in Wahrheit keine Vorleistungen, sondern vielmehr "Nachleistungen" der Bf. dar, die auch ihren Aufwand verkörperten.

Der größere Teil des Aufwandes der Bf. betreffe jene Beträge, welche an die MM zu zahlen seien, damit diese den behandelten Restmüll entsorge bzw. der weiteren Verwertung zuführe und stehe nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlage.

Gesamthaft gesehen bestehe also der Aufwand der Bf. im Wesentlichen aus jenen Beträgen, welche an die MM für die weitere Entsorgung und Verwertung zu zahlen seien sowie aus dem Aufwand für die Anlage in Z, weiters Personal, Geschäftsführung usw.

Würdigung durch die Betriebsprüfung

Die Bf. erhalte von ihren Kunden (NN und MM) das Entgelt nicht dafür, dass sie ein Produkt herstelle oder fertige, sondern vielmehr dafür, dass sie ihren Kunden eine Dienstleistung erbringe, nämlich den Müll abnehme und diesen für die weitere Entsorgung/Verwertung konditioniere.

Das werde auch aus der Versteuerung mit 10% Umsatzsteuer gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 - ... "mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllentsorgung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen sonstigen Leistungen." - ersichtlich.

Dem Argument, dass die Erzielung eines Umsatzes im Zuge der Produktion gesetzlich für den Anspruch auf Energieabgabenvergütung niemals gefordert werde, sei entgegenzuhalten, dass sich dieses Erfordernis bereits aus der Definition des Betriebsbegriffes im umsatzsteuerlichen Sinne - zumindest Einnahmenerzielung aus dem Betrieb gefordert ... - ergebe und im gegenständlichen Fall nicht erfüllt werde, da die als (Teil)betrieb bezeichnete Anlage in Z keine Einnahmen erziele, sondern vielmehr Aufwand verursache.

Des Weiteren sei auf die Bestimmungen betreffend die Berechnung des Vergütungsbetrages nach § 1 Abs. 1 EnAbgVergG und auf § 2 Abs. 1 EnAbgVergG (ab Februar 2011), wonach ein

Anspruch auf Vergütung nur für Betriebe bestehe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe, zu verweisen.

Daraus erhellte eindeutig, dass es sich um Umsätze aus der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter handeln müsse, um einen Vergütungsanspruch zu haben und nicht um Umsätze, die aus der Erbringung einer Dienstleistung, nämlich der Übernahme von Müll zur Konditionierung und weiteren Entsorgung/Verwertung handeln dürfe.

Somit sei dem Grunde nach von einem Dienstleistungsbetrieb auszugehen, dessen Leistung darin bestehe, den Müll zu entsorgen. Dass dieser dafür noch konditioniert werden müsse (getrocknet und deponiert bzw. getrocknet und der thermischen Verwertung zugeführt werde), sei nicht Leistungsinhalt der Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und ihren Kunden und generiere für die Bf. auch keine Umsätze.

Aufgrund der geänderten gesetzlichen Bestimmungen ab Februar 2011 seien die beantragten Beträge an Energieabgabenvergütung zurückzufordern. Für den Zeitraum Jänner 2011 sei die geltend gemachte Energieabgabenvergütung in Höhe eines Zwölftels des Jahresbetrages anzuerkennen.

Auch wenn bereits aufgrund der Qualifikation als Dienstleistungsbetrieb kein Anspruch auf Energieabgabenvergütung bestehe, so solle doch noch kurz auf folgende, weitere Themen eingegangen werden, aufgrund derer ebenfalls keine Energieabgabenvergütung möglich sei.

2. Behauptung der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter

Sachverhalt lt. Antragsunterlagen gemäß § 37 AWG, MBA (= Mechanisch-biologische Abfallbehandlungsanlage) Z, betreffend die Erweiterung der Tätigkeiten um einen Betrieb als Trocknungsanlage:

Lt. diesem Bericht der NNN, AA, werden die bis zum Umbau auf die Trocknungsanlage und die seither verwendeten Verfahren wie folgt beschrieben:

Das Konzept der MBA bis zur Änderung habe darin bestanden, eine Intensiv- und Nachrotte von Siedlungsabfällen durchzuführen, um die biologische Reaktivität des Abfalls soweit zu verringern, dass die Anforderungen an Massenabfall gemäß DeponieVO erreicht werden. Die gerotteten Abfälle werden in einer Nachaufbereitung von heizwertreichen Anteilen befreit und anschließend auf der Deponie Z abgelagert.

a) Das bis 2013 angewendete Verfahren stellte sich lt. Bericht im Detail wie folgt dar:

Abfälle werden mit speziellen Containerfahrzeugen zum Einfahrtsbereich des ABEZ (= Abfall Behandlung und Entsorgungszentrum) Z transportiert, dort umgeladen und mit einem Hakenliftfahrzeug zur Anlieferhalle der MBA gebracht.

Dort wird der Abfall über eine 4,5m hohe Abwurfkante eingetragen, zwei Schneckenwellenmischgeräte (Mashmaster) bereiten den Abfall durch Zugabe von Klärschlamm und Feuchtigkeit auf.

Der Eintrag der vermischten und befeuchteten Abfälle in die Rottetunnel erfolgt automatisch über ein Förderbandsystem.

Danach erfolgt die Intensivrotte in 13 geschlossenen, zwangsbelüfteten Tunneln, die Rotte wird überwacht und anhand der Parameter Temperatur und Stickstoffgehalt der Abluft gesteuert. Nach einer zweiwöchigen Intensivrotte werden die Abfälle ausgetragen und in einem Dekompaktiergerät aufgelockert, aufgeschlossen und gegebenenfalls Wasser zugegeben, danach wieder mit Förderbändern eingetragen.

Nach insgesamt vier Wochen und Unterschreiten des AT4 (Atmungsaktivität nach 4 Tagen) von 20mg O₂/gTS werden die Abfälle mit Radlader entnommen und in Container verladen und dann auf die Deponie transportiert, wo die Nachrotte und Endaufbereitung erfolgt.

b) Das ab 2014 angewendete Verfahren im Trocknungsbetrieb stellt sich im Detail vergleichsweise wie folgt dar:

Lt. NNN, ist die bestehende Anlage zur Be- und Entlüftung der Tunnel in der Lage, auch den Trocknungsbetrieb zu gewährleisten. Es ist keinerlei Umbau an Ventilatoren und Be- und Entlüftungsleitungen vonnöten.

Auch im Trocknungsbetrieb wird der Abfall in den Mischern befeuchtet und in der ersten Rottephase gegebenenfalls Wasser zugegeben, um den Start der biologischen Prozesse zu erzielen. Die bisherige Aufenthaltszeit wird von vier auf zwei bis drei Wochen verkürzt, bei Bedarf wird einmal umgesetzt. Die AT4-Werte sind nicht mehr zu überwachen, da im Trocknungsverfahren keine biologische Behandlung mehr im Freien durchgeführt wird.

Die Änderungen in den Tunneln betreffen lediglich die Verringerung der Aufenthaltszeit, weniger Bewässerung und geänderte Steuerung der Belüftungstechnik und des Wasserhaushaltes. Erwartet wird ein Wassergehalt von ca. 15-20% im Output, der Masseverlust beträgt ca. 30%, der zum größten Teil aus der Verringerung des Wassergehalts besteht.

Ebenfalls werden in der Nachaufbereitung ein Überbandmagnet sowie ein Wirbelstromabscheider zur Aussortierung der noch enthaltenen Eisen- und Nichteisenmetalle angeordnet. Dies ist lt. Punkt 7.2. des technischen Berichtes auch im Endrottebetrieb der Fall.

Daraus zeigt sich, dass die Behandlung der Abfälle im Wesentlichen aus der Auflockerung und Befeuchtung und anschließender Trocknung der Abfälle besteht, zugegeben werden lediglich Luft und Wasser und im alten Verfahren zum Teil Klärschlamm.

Das Ergebnis des Verfahrens ist im alten Verfahren deponierfähiger, getrockneter Abfall, im neuen thermisch verwertbarer, getrockneter Abfall.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung werde durch die Bearbeitung lediglich eine Qualitätsverbesserung des Ausgangswirtschaftsgutes Restmüll erzielt (Konditionierung des Wirtschaftsgutes Müll zur nachfolgenden Deponierung bis 2013 bzw. thermischen Verwertung ab 2014) und handle es sich auch nach der jeweiligen Behandlung noch immer um das Ausgangswirtschaftsgut Müll.

Von entscheidender Relevanz für die Gewährung der Energieabgabenvergütung sei jedoch, dass durch die Be- und Verarbeitung ein anderes Wirtschaftsgut entstehe; betriebliche Vorgänge, die ein Wirtschaftsgut lediglich in seiner Qualität veränderten, stellten keine Herstellungen im Sinne des Energieabgabenvergütungsgesetzes dar.

3. Betrieb im Sinne der Energieabgabenrichtlinien

Da es sich lt. den obigen Ausführungen bei der Anlage in Z um keinen Betrieb im Sinne des UStG bzw. der Energieabgabenrichtlinien handelt, erübrige sich ein weiteres Eingehen auf den Begriff eigenständiger Betrieb bzw. Teilbetrieb.

Selbst wenn man die Anlage in Z als Betrieb, der körperliche Wirtschaftsgüter produziert, ansehen würde, so könne aufgrund der festgestellten Sachverhaltselemente von keinem eigenständigen Betrieb, sondern bestenfalls von einem Teilbetrieb gesprochen werden, da die erzielten Umsätze, die ja in Wahrheit die Abnahme des vorbehandelten Restmülls betreffen, weniger als 50% des Gesamtumsatzes der Bf. betragen würden und damit wäre aus diesem Grund die beantragte Energieabgabenvergütung nicht anzuerkennen.

4. Steuerliche Konsequenzen

Die Energieabgabenvergütung für Jänner 2011 werde in Höhe eines Zwölftels des Jahresbetrages anerkannt und die darüber hinausgehenden Vergütungsbeträge seien aufgrund der vorstehenden Ausführungen nicht zu gewähren. Damit würden sich folgende Nachforderungsbeträge ergeben:

2011	2012	2013	2014
21.432,59	20.890,08	19.320,87	25.083,21

(vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. November 2016, Tz 5 und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8. Februar 2017, Tz 5).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Kalenderjahre 2011 bis 2014 und Bescheide über die Festsetzung der Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Kalenderjahre 2011 bis 2014 hat die Bf. mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

Die Bf. führt zum Sachverhalt Nachstehendes aus:

"Die Bf. Dienstleistungs GmbH & Co KG führt in Z am Standort der Mülldeponie in Z einen Betrieb, der die mechanisch-biologische Aufbereitung von Siedlungsabfällen (auch als Haus- bzw. Restmüll bezeichnet) umfasst. Dieser Betrieb ist örtlich abgegrenzt, selbständig organisiert, wird mit eigenem Anlagevermögen (mit eigener Betriebsanlagengenehmigung), eigenem Personal und eigenem Kundenkreis geführt. Zum Zwecke der Rechnungslegung und Kostenrechnung wird ein eigenes Profitcenter geführt. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse handelt es sich demgemäß um einen eigenen Betrieb im Sinne der steuerlichen Vorschriften.

Daneben führt die Gesellschaft unabhängig davon einen Logistikbetrieb in YY, der die Sammlung von Altpapier und Altglas umfasst. Dieser Logistikbetrieb ist wie ausgeführt von dem Produktionsbetrieb in Z völlig unabhängig, insbesondere werden in Z nicht die vom Logistikbetrieb gesammelten Altpapier- und Altglasmengen verarbeitet. Auch der Fuhrpark des Logistikbetriebes wird in Z nicht genutzt. Wechselwirkungen, Synergien oder sonstige Zusammenhänge zwischen diesen beiden Betrieben (abgesehen davon, dass beide Betriebe im Rechtskleid der Bf. geführt werden) haben zu keiner Zeit bestanden und bestehen nicht.

Mechanisch-biologische Aufbereitungsanlage

Der Betrieb und damit die Anlage in Z wurde im Jahr 2003 in Umsetzung des damals geltenden steirischen Abfallwirtschaftsplans, der für die Steiermark zu dieser Zeit derartige mechanisch-biologische Aufbereitungsanlagen vorsah, errichtet und in Betrieb genommen.

Die Aufbereitung und Behandlung des Siedlungsabfalls war aufgrund gesetzlicher Vorschriften (insbesondere Deponieverordnung) zwingend erforderlich, weil eine Ablagerung auf der Deponie ohne vorherige entsprechende Bearbeitung und Behandlung gesetzeswidrig gewesen wäre. Die Behandlung und Bearbeitung in der Aufbereitungsanlage in Z erforderte einen erheblichen Energieeinsatz (elektrischer Strom), weshalb von Beginn an dafür ein Antrag auf Energieabgabenvergütung gestellt wurde. Diese Anträge wurden in allen Jahren bis einschließlich 2014 entsprechend den Angaben des Unternehmens, somit antragsgemäß veranlagt.

Infolge einer massiven Veränderung der Marktgegebenheiten in Verbindung mit einer erheblichen Erhöhung des Altlastensanierungsbeitrages mit 2008 und nochmals 2012 hinsichtlich ablagerungsfähigen Abfalls (im Gegensatz dazu starke Reduktion der Kosten für die Verbrennung von Müll und ein massiv geringerer Altlastensanierungsbeitrag für die

Verbrennung) war es erforderlich, die biologische Aufbereitung im Betrieb in Z mit Ende 2013 einzustellen bzw. die Konzeption der Aufbereitung zu ändern, da eine Weiterführung in der bisherigen Form betriebswirtschaftlich nicht mehr möglich war.

Um den bestehenden Standort in einer bestimmten Form weiter zu nutzen und zugleich die Kosten für die Verbrennung soweit als möglich zu reduzieren, hat sich die Unternehmensleitung entschieden, den angelieferten Siedlungsabfall ab 2014 in einer Form zu bearbeiten und zu behandeln, die eine Kostenoptimierung auf der Grundlage der aktuellen Marktgegebenheiten und der aktuellen gesetzlichen Rahmenbedingungen sicherstellt. Dabei wird seit Anfang 2014 der angelieferte Siedlungsabfall in der Anlage in Z so bearbeitet, dass kein Deponiematerial mehr produziert wird. Es wird durch einen biologischen Trocknungsprozess der Siedlungsabfall in seiner Zusammensetzung stark verändert und zwar dahingehend, dass einerseits ein erheblicher Gewichtsverlust von rund 25% eintritt und andererseits und, das ist ganz wesentlich, eine deutliche Erhöhung des Heizwertes um mehr als 20% erreicht wird. Überdies werden noch vorhandene Wertstoffe (Eisen und Nichteisenmetalle) aus dem angelieferten Siedlungsabfall durch Spezialabscheider herausortiert und am Markt verkauft, wodurch sich ebenfalls eine starke Veränderung des angelieferten Siedlungsabfalls in seiner Zusammensetzung ergibt und zusätzlich Erlöse erzielt werden."

Das Bundesfinanzgericht habe - auf Basis des Urteils des EuGH vom 21.7.2016, Rs C-496/14, *Dilly's Wellnesshotel* - mit Erkenntnis vom 3.8.2016, RV/5100360/2013 bzw. Erkenntnis vom 26.8.2016, RV/2100797/2012, zu Recht erkannt, dass eine Einschränkung der Vergütung von Energieabgaben auf Produktionsbetriebe eine staatliche Beihilfe darstelle, die entweder im Anmeldeverfahren von der Europäischen Kommission genehmigt werden oder der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung unterliegen müsse. Beihilfen, wie die Energieabgabenvergütung, für die weder eine Genehmigung der Kommission vorliege noch eine Freistellung wegen fehlender Voraussetzungen in Betracht komme, seien rechtswidrig und unterlägen dem Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV. Die Regelung des § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011, sei daher bis dato nicht in Kraft getreten. Gegen diese Entscheidungen seien Amtsrevisionen an den Verwaltungsgerichtshof erhoben worden.

Rechtliche Beurteilung

a) Keine Einschränkung der Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe

Wie vom Bundesfinanzgericht in den zitierten Erkenntnissen ausgeführt, handle es sich bei der Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe iSd § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011 um eine staatliche Beihilfe, die mangels Genehmigung bzw. Freistellung bis dato nicht in Kraft getreten sei. Diese Bestimmung sei daher in der unionsrechtskonformen Fassung vor dem BudBG 2011 anzuwenden, welche eine

Einschränkung auf Produktionsbetriebe nicht vorsehe. Die Begründung des Finanzamtes, eine Energieabgabenvergütung stünde der Bf. als Dienstleistungsbetrieb nicht zu, gehe daher ins Leere.

Somit seien die beantragten Energieabgabenvergütungen für die Jahre 2011 bis 2014 zu gewähren.

b) Vorliegen eines Produktionsbetriebes - Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter

Für den Fall, dass der rechtlichen Beurteilung iSd lit. a) nicht gefolgt werden könne, sei auszuführen, dass die Bf. entgegen der Rechtsansicht der Außenprüfung jedenfalls einen Produktionsbetrieb iSd § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011 führe und daher eine Energieabgabenvergütung zu gewähren sei.

Sie betreibe am Standort Z eine (biologische) Müllaufbereitung. Der Betrieb dieser Anlage samt Nachleistungen stelle die Haupttätigkeit der Gesellschaft dar und sei als selbständiger Betrieb anzusehen. Alle anderen betrieblichen Tätigkeiten stünden in keiner Verbindung zum Betrieb der Müllbehandlung/-aufbereitung und würden tatsächlich und im internen Rechenwerk der Gesellschaft getrennt geführt und behandelt werden.

Im Rahmen des Betriebes Müllbehandlung/-aufbereitung würden einerseits Umsätze erzielt werden und andererseits fielen Aufwendungen (Vorleistungen) an, wobei entgegen der Ansicht der Außenprüfung der zeitliche Anfall (Stichwort "Nachleistungen") der Aufwendungen für die rechtliche Beurteilung als Vorleistung nicht maßgeblich sei.

Die steuerliche Außenprüfung vertrete die Ansicht, die Umsätze der Gesellschaft würden nicht aus der Herstellung eines Produktes generiert werden, sondern aus einer Dienstleistungserbringung (Müllentsorgung). Dies sei falsch, weil dabei offenbar übersehen worden sei, die Tätigkeit der Bf. in ihrer Gesamtheit zu betrachten.

"Zweck" der betrieblichen Tätigkeit der Bf. sei, den von den Kunden übernommenen Siedlungsabfall einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Behandlung, Bearbeitung, Verwertung und Entsorgung zuzuführen. Dabei komme es zu einer wesentlichen Veränderung der Zusammensetzung des angelieferten Siedlungsabfalles durch chemische und/oder physikalische Einwirkungen bzw. Bearbeitung.

Die Behandlung und Bearbeitung des Siedlungsabfalles bis Ende 2013 sei durch unterschiedlichste chemische und/oder physikalische Behandlungsmaßnahmen erfolgt, die entgegen der Feststellung der Außenprüfung eine massive Veränderung des angelieferten Siedlungsabfalls mit sich gebracht habe und zwar dahingehend, dass wesentliche Giftstoffe eliminiert und dadurch eine gesetzeskonforme Deponierung erreicht worden sei und auch das Gewicht erheblich reduziert werden hätte können.

Hauptzweck der Anlage sei in diesem Zeitraum gewesen, eine Konsistenz und Zusammensetzung des Siedlungsabfalls zu erreichen, die eine Ablagerung gemäß den Vorgaben der Deponieverordnung zugelassen habe. Der in die Anlage eingelieferte Siedlungsabfall habe diese Voraussetzungen vor der Behandlung und der Bearbeitung in der Anlage nicht erfüllt.

Somit sei durch die Behandlung und Bearbeitung in der Anlage eindeutig und zweifelsfrei eine Umwandlung des ursprünglichen Siedlungsabfalls, der ohne Behandlung nicht gesetzeskonform hätte deponiert werden können, ein Produkt anderer Marktgängigkeit - der behandelte und bearbeitete Siedlungsabfall konnte nunmehr gesetzeskonform deponiert werden - im Sinne der Energieabgabenrichtlinien entstanden. Hinzuweisen wäre in diesem Zusammenhang insbesondere auf die Rz 225 und 234 der Energieabgabenrichtlinien, in denen ausgeführt werde, dass bei der Reinigung von Abwasser in Wasser und Umwandlung in Klärschlamm von einer Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter ausgegangen werden könne, weil die Veränderung durch chemische bzw. physikalische Behandlung erfolge. Nichts anderes geschehe in der Anlage in Z.

Auch seit Anfang 2014 entstehe durch die Behandlung in der Anlage eindeutig und zweifelsfrei eine Umwandlung des ursprünglichen Produktes und damit ein Produkt anderer Marktgängigkeit - der eingelieferte Siedlungsabfall könne durch die Behandlung (massive Gewichtsreduktion und erhebliche Erhöhung des Heizwertes und Beseitigung von Eisen und Nichteisenmetallen) viel günstiger entsorgt/verbrannt werden, als bei der Direktanlieferung - im Sinne der Energieabgabenrichtlinien. Zusätzlich würden noch Erlöse durch den Verkauf von Wertstoffen erzielt werden.

Hieraus ergebe sich, dass die mechanisch-biologische Aufbereitungsanlage in Z als Produktionsbetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011 anzusehen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren, die sich im Übrigen nicht gegen die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme wendet, sondern sich auf die materiellrechtliche Streitfrage beschränkt, konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Das Finanzamt hat auf Seite 6 des Betriebsprüfungsberichtes vom 8. Februar 2017 Folgendes ausgeführt:

"Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Energieabgabenvergütung	2011-2014	Tz. 5

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Im Zuge der Betriebsprüfung sind vom Finanzamt erstmals schriftliche Unterlagen von der Bf. abverlangt worden, aus denen die unter Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Sachverhaltsumstände festgestellt worden sind, die nunmehr eine rechtskonforme materiellrechtliche Beurteilung des Anspruches auf Energieabgabenvergütung ermöglicht haben.

Da die Bf. ihre Beschwerdeausführungen ausschließlich auf die materiellrechtliche Streitfrage beschränkt und die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen, wie unter Punkt 2. des Erkenntnisses begründet, im Spruch zu anders lautenden Bescheiden geführt haben, konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

Im Übrigen werden von der Bf. auch keine Umstände, die die Ermessensübung rechtswidrig erscheinen lassen, behauptet und sind solche für das Bundesfinanzgericht auch nicht erkennbar.

2. Festsetzung der Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz

Gemäß § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 besteht ein Anspruch auf Vergütung nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht und soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten

Energieträger oder Wärme (Dampf oder Warmwasser), die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde, liefern.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 18. Dezember 2019, Ro 2016/15/0041 - nach dem EuGH Urteil vom 14. November 2019, *Dilly's Wellnesshotel (II)*, C-585/17 im Vorabentscheidungsverfahren - ua. in Rz 34 Folgendes ausgeführt:

"Der Verwaltungsgerichtshof ist bisher in ständiger Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 30.1.2013, 2012/17/0469; 26.2.2013, 2013/15/0085) davon ausgegangen, dass die durch das Budgetbegleitgesetz 2011 vorgenommene Neufassung des § 2 Abs. 1 EAVG (Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe) mit Februar 2011 in Kraft getreten ist.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlasst, von dieser Rechtsprechung abzugehen."

Im fortgesetzten Verfahren hat das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 20. Jänner 2020, RV/5100064/2020, dem Antrag der Beschwerdeführerin, die ein Wellnesshotel betreibt, für 2011 insoweit stattgegeben, als die Energieabgabenvergütung im Monat Jänner 2011 zusteht.

In zwei weiteren Erkenntnissen vom 18. Dezember 2019, Ro 2017/15/0009 und Ro 2017/15/0019 hat der Verwaltungsgerichtshof unter Verweis auf das Erkenntnis vom 18. Dezember 2019, Ro 2016/15/0041 zu Recht erkannt, dass die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 normierten Änderungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes mit 1. Februar 2011 in Kraft getreten sind.

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde im Streitpunkt, ob die Bf. für den Zeitraum Februar 2011 bis 31. Dezember 2014 nach § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011 I Nr. 111/2010, einen Anspruch auf Energieabgabenvergütung hat, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Bf. beschreibt in der Beschwerde den "Zweck" ihrer betrieblichen Tätigkeit damit, dass sie den von den Kunden (NN und MM) übernommenen Siedlungsabfall (= Restmüll) gegen Entgelt (Abrechnung nach übernommenen Mengen) einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Behandlung, Bearbeitung, Verwertung und Entsorgung zuführt.

Zu diesem Zweck hat die Bf. in der von ihr in Z betriebenen mechanisch-biologischen Abfallbehandlungsanlage bis einschließlich 2013 den übernommenen Siedlungsabfall durch Zugabe von Wasser und Klärschlamm zu einem deponierfähigen Abfall aufbereitet.

Mit Ende des Jahres 2013 hat die Bf., bedingt durch massive Veränderung der Rahmenbedingungen für die Müllentsorgung - erhebliche Erhöhung des Altlastensanierungsbeitrages hinsichtlich ablagerungsfähigen Abfalls und starke Reduktion

der Kosten für die Müllverbrennung und massiv geringerer Altlastensanierungsbeitrag für die Müllverbrennung - die biologische Aufbereitung des Mülls eingestellt und ab 2014 in einem geänderten Verfahren den Müll so bearbeitet, dass kein Deponiematerial mehr produziert wird, sondern der Müll einer kostengünstigen Verbrennung zugeführt werden kann.

Mit beiden Verfahren werden nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine körperlichen Wirtschaftsgüter im Sinne des § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, hergestellt, da durch die spezielle Behandlung des Siedlungsabfalls es nicht zu einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit des Mülls im Sinne der Entstehung eines anderen Wirtschaftsgutes kommt. Denn die Kunden der Bf. bezahlen das nach den übernommenen Mengen berechnete Entgelt einzig und allein dafür, dass der Siedlungsabfall gesetzeskonform entsorgt wird. Die dabei von der Bf. angewendeten Verfahren dienen nicht der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter anderer Marktgängigkeit, sondern verfolgen ausschließlich den Zweck, die den Kunden geschuldete Leistung der Abfallentsorgung mit Rücksicht auf die betriebswirtschaftlich angestrebte Gewinnorientierung kostengünstig zu bewerkstelligen. Somit betreibt die Bf. keinen Betrieb iSd eingangs zitierten Norm, dessen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht. Vielmehr stellt die im Zuge der Abfallentsorgung stattfindende, zur Deponierfähigkeit des Siedlungsabfalls bzw. zur thermischen Verwertung notwendige, vorbereitende Behandlung des Siedlungsabfalls einen im Rahmen der Abfallentsorgung anfallenden Prozessschritt dar, dem keine eigenständige Bedeutung im Sinne der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes zukommt.

An dieser Beurteilung vermag auch die Tatsache, dass aus dem Müll getrenntes Eisen und Nichteisenmetalle von der Bf. veräußert werden, nichts zu ändern. Nach § 4 Abs. 1 Z 1 des Steiermärkischen Abfallwirtschaftsgesetzes 2004, LGBl. Nr. 65/2004 idF LGBl. Nr. 87/2014, sind Abfälle bewegliche Sachen, deren sich der Besitzer/die Besitzerin entledigen will oder entledigt hat. Damit stellen der nach Ausscheidung der Metalle verbleibende "Rest"abfall und auch die darin enthaltenen Metalle definitionsgemäß Abfall im Sinne des Abfallwirtschaftsgesetzes dar, weil sich der Besitzer (= Auftraggeber der Müllentsorgung) beider Stoffmengen entledigen wollte. Dass der im Zuge der Müllaufbereitung ausgeschiedene Metallmüll von der Bf. als Wertstoff verkauft wird, ist betriebswirtschaftlich jedenfalls verständlich, für die Lösung der Streitfrage aber irrelevant.

Bezüglich des Hinweises der Bf. auf die Rz 234 der Energieabgabenrichtlinien, wonach von der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter bei Betrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts dann ausgegangen werden könne, wenn durch chemische bzw. physikalische Behandlung

- Wasser als Trinkwasser aufbereitet wird oder

- Abwasser in gereinigtes Wasser und Klärschlamm umgewandelt wird,

ist Folgendes entgegenzuhalten:

In der Einleitung der Energieabgaben-Richtlinien 2011 finden sich folgende Ausführungen:

"Die Energieabgaben-Richtlinien 2011 ersetzen den Durchführungserlass des BMF vom 20. Jänner 1997, 14 0607/2-IV/14/96, AÖF 1997/83, zum Elektrizitätsabgabengesetz, zum Erdgasabgabengesetz und zum Energieabgabenvergütungsgesetz und stellen einen Auslegungsbehelf zu den Energieabgaben sowie der Energieabgabenvergütung dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird.

Die Information des BMF zur Energieabgabenvergütung aus dem Jahr 2005 und die ergangene Rechtsprechung wurde im Wesentlichen eingearbeitet.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesen Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Die Energieabgaben-Richtlinien 2011 behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsprobleme von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung der geltenden Energieabgabenbesteuerungs- bzw. -vergütungsbestimmungen durch die Finanzverwaltung sicherzustellen. Sie enthalten außerdem Regelungen, wie zur Verwaltungsvereinfachung in bestimmten Fällen zu verfahren ist."

Dem entsprechend hat der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 26. Jänner 2017, Ro 2014/15/0006, in Rz 9 ausgeführt:

"Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie die vom Revisionswerber angesprochenen Liebhabereirichtlinien stellen für den Verwaltungsgerichtshof keine maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. zB VwGH vom 22. April 2009, 2007/15/0143, mwN). Auch der unabhängige Finanzsenat war nicht an sie gebunden. Dass die belangte Behörde nach den Liebhabereirichtlinien vorgesehene Ermittlungen unterlassen habe, kann daher von vornherein keinen relevanten Verfahrensmangel begründen."

Abgesehen davon, dass demnach die Energieabgaben-Richtlinien 2011 mangels Publikation im Bundesgesetzblatt für das Bundesfinanzgericht keine beachtliche Rechtsquelle darstellen, wird gerade in diesen Richtlinien unter Rz 234, dritter Absatz Folgendes verfügt:

"Kein Vergütungsanspruch besteht weiters für Betriebe gewerblicher Art, deren Schwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen liegt (zB Müllentsorgung)."

Im Übrigen kann die vom Bf. ins Treffen geführte chemische bzw. physikalische Aufbereitung von Wasser zu Trinkwasser und die chemische bzw. physikalische Behandlung von Abwasser zur Herstellung von gereinigtem Wasser und Klärschlamm nach Ansicht des

Bundesfinanzgerichtes nicht mit der gegenständlichen Abfallbehandlungsanlage in Z verglichen werden.

Es bedarf nämlich keiner weiteren Erläuterung, dass genussuntaugliches Wasser und Trinkwasser sowie verschmutztes Wasser und gereinigtes Wasser einschließlich dabei anfallender Klärschlamm zweifelsohne körperliche Wirtschaftsgüter anderer Marktgängigkeit darstellen. Denn die dazu angewandten Verfahren verfolgen ausschließlich den Zweck diese angestrebten Veränderungen herbeizuführen.

Hingegen dienen die in der Müllbehandlungsanlage in Z zum Einsatz gelangenden Verfahren nicht der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, sondern stellen lediglich einen Prozessschritt im Rahmen der Abfallentsorgungsleistung dar, dem kein eigenständiger Zweck zukommt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da bezüglich der Streitfrage, ob die im Zuge der Müllentsorgung stattfindende, zur Deponierfähigkeit des Siedlungsabfalls bzw. zur thermischen Verwertung notwendige, vorbereitende Behandlung des Siedlungsabfalls als Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes anderer Marktgängigkeit und damit der Betrieb als Produktionsbetrieb iSd § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 zu qualifizieren ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zuzulassen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. Februar 2020