

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Claus Casati, Mariahilfer Straße 1b/17, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 27.8.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 8.8.2013 betreffend **Energieabgabenvergütung für 2011** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer, ein regionaler Abfallwirtschaftsverband, als Produktionsbetrieb iSd. § 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG) anzusehen ist oder nicht.

Mit dem angefochtenen **Bescheid** gab das Finanzamt dem Antrag des Bf. auf Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2011 insoweit Folge, als es (nur) den auf den Monat Jänner 2011 entfallenden Anteil des Vergütungsbetrages iHv. € 1.384,26 gewährte. Der Schwerpunkt des Abfallwirtschaftsverbandes liege in der Erbringung von Dienstleistungen, nämlich der Müllentsorgung. Daher stehe ab Februar 2011 eine Vergütung nicht mehr zu.

In der **Beschwerde** wird vorgebracht, der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Bf. liege eindeutig in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern, wie der Aufbereitung von Ersatzbrennstoffen, der Zerkleinerung von Altholz zur Spanplattenverwertung, das Konfektionieren von Schrott zur Metallschrottverwertung und die Herstellung von Qualitätskompost gemäß Kompostverordnung. Der Bf. verweist auf ein Mengenflussdiagramm, aus dem hervorgehe, dass nur ein geringer Teil tatsächlich einer Endlagerung auf der Massenabfalldeponie zugeführt werde und der größte Teil nach der mechanischen und/oder biologischen Behandlung als Wirtschaftsgut Verwendung finde. Der Schwerpunkt (der Tätigkeit) des Bf. liege daher nicht in der Müllentsorgung, sondern in der Aufbereitung und Konfektionierung von Abfällen gemäß den Vorgaben des Abfallwirtschaftsgesetzes. Somit bestehe der Vergütungsanspruch in vollem Ausmaß.

Des Weiteren wird auf eine ebenfalls beigelegte Stellungnahme der Fa. Q GmbH vom 20.9.2013 verwiesen.

Über Vorhalt des Finanzamtes übermittelte der Bf. mit **Eingabe vom 9.1.2015** verschiedene Unterlagen und führte ergänzend aus: Alle Materialien und Stoffe, welche den Gesamtinput laut Mengenflussdiagramm ausmachen, würden von den Mitgliedsgemeinden im Rahmen der Verpflichtung zur Abfallbehandlung gemäß § 6 Abs. 2 StAWG bezogen sowie von Gewerbetreibenden und Privatpersonen angeliefert. Nach der maschinellen und biologischen Aufbereitung würden Ersatzbrennstoffe und Qualitätskompost abgegeben. Zweck und Aufgabe der mechanisch-biologischen Aufbereitungsanlage sei nicht die Abfallbeseitigung, sondern zu einem Großteil die Erzeugung von Ersatzbrennstoffen. Leider seien im Jahr 2011 aus der Abgabe von Ersatzbrennstoffen marktbedingt noch keine Erlöse erzielt worden; vielmehr seien Zuzahlungen üblich gewesen. Lediglich aus der Verwertung der aussortierten Metalle seien Erlöse erzielt worden. Der Qualitätskompost für die landwirtschaftliche bzw. private Anwendung sei kostenfrei erfolgt.

In seiner abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** führt das Finanzamt – auszugsweise wörtlich wiedergegeben aus:

„Die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter stellt dann den Schwerpunkt einer betrieblichen Tätigkeit dar, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Antragszeitraum weit überwiegend - das sind jedenfalls mehr als 80% der Umsätze - körperliche Wirtschaftsgüter produziert werden, und andere Tätigkeiten (Dienstleistungen) nur in untergeordnetem Ausmaß vorliegen. Betriebe, deren Tätigkeitsschwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen liegt, haben keinen Anspruch auf die Vergütung von Energieabgaben. (...)

Eine Dienstleistung ist ein ökonomisches Gut, bei dem im Unterschied zur Produktion von Waren nicht der materielle Wert des Leistungszieles oder der Wert eines Endproduktes im Vordergrund steht, sondern eine von einer natürlichen oder juristischen Person zu einem Zeitpunkt erbrachte Leistung zur Deckung eines Bedarfes. Die Dienstleistungen sind in ihrem Ergebnis vorwiegend immateriell, können aber auch materielle Bestandteile enthalten (vgl. UFS vom 23.01.2013, RV/0049-W/13).

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den im Wege einer Vorhaltsbeantwortung am 09.01.2015 übermittelten Unterlagen aus Sicht des Finanzamtes, dass die Beschwerdeführerin (als kommunaler Abfallwirtschaftsverband) ihre Erlöse dadurch erzielt, dass sie den Gemeinden ihren Müll bzw. ihre Abfälle abnimmt. Im Beantwortungsschreiben vom 09.01.2015 wird dazu ausgeführt, dass die Übernahme der Abfälle gegen Entgelt erfolgt; übermittelt wurden dazu die Tarifbestimmungen für die Annahme von angeliefertem Abfall durch Mitgliedsgemeinden und Privatpersonen (Anhang D der Vorhaltsbeantwortung).

Weiters ist aus der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 ersichtlich, dass 98,3 % aller Umsätze unter dem ermäßigten Steuersatz von 10% erklärt wurden. Dies spricht

dafür, dass nahezu alle Umsätze dem ermäßigten Steuersatz gem. § 10 Abs. 2 Z 13 UStG für die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen Leistungen unterworfen wurden. Der Aufforderung des Finanzamtes mit Vorhalt vom 26.11.2014, die Umsatzstruktur des Unternehmens bekannt zu geben, wurde dadurch Rechnung getragen, dass der Rechnungsabschluss 2011 übermittelt wurde (Anhang B). Aus diesem geht ebenfalls hervor, dass die Einnahmen der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 hauptsächlich aus Dienstleistungen, nämlich der Müllbeseitigung stammen (vgl. auf Seite 7: GRUPPE 8 DIENSTLEISTUNGEN; ...).

Daraus ergibt sich, dass im Antragszeitraum keinesfalls weit überwiegend, also zu mehr als 80% der Gesamtumsätze, körperliche Wirtschaftsgüter produziert wurden, sondern dass vielmehr der überwiegende Teil der Umsätze im Jahr 2011 aus der Erbringung von Dienstleistungen stammt.

Die Qualifikation der Beschwerdeführerin als Dienstleistungsbetrieb wird auch durch die gesetzlichen Grundlagen ihrer Errichtung (insbesondere Zweckbestimmung) sowie durch ihren Internetauftritt gestützt:

Gemäß § 1 Abs. 2 des Steiermärkischen Abfallwirtschaftsgesetzes liegt diesem Gesetz die Hierarchie 1. Abfallvermeidung, 2. Vorbereitung zur Wiederverwendung, 3. Recycling, 4. sonstige Verwertung, 5. Beseitigung zugrunde.

Gem. § 6 Abs. 1 leg. cit. haben die Gemeinden für die Sammlung und Abfuhr der in einem Gemeindegebiet anfallenden Siedlungsabfälle gem. § 4 Abs 4 leg. cit. zu sorgen (Andienungspflicht). Für die Behandlung (Verwertung und Beseitigung) der in Abs. 1 genannten Abfälle, haben gem. § 6 Abs. 2 leg. cit. die Abfallwirtschaftsverbände zu sorgen.

Gem. § 14 Abs. 7 leg. cit. haben die Abfallwirtschaftsverbände die Tätigkeit der Gemeinden bei der Sammlung der Siedlungsabfälle und Problemstoffsammlung zu unterstützen. Darüber hinaus haben sie private Haushalte und sonstige Andienungspflichtige zu informieren sowie zu beraten.

Daraus ist ersichtlich, dass die Müllverwertung nur einen Teil der Aufgaben der Abfallwirtschaftsverbände ausmacht, im Vordergrund steht die Dienstleistung der Müllentsorgung. Nicht hingegen sind die Abfallwirtschaftsverbände vorrangig als Produktionsbetriebe konzipiert.

Weiters sprechen die Zielvorstellungen der Beschwerdeführerin laut ihrer eigenen Homepage (Nachhaltigkeit, Abfallvermeidung, Abfalltrennung, Abfallbehandlung und -entsorgung; ...) für die überragende Bedeutung der Müllentsorgung für den Verband; das Überwiegen einer Produktionstätigkeit kann dagegen aus dem Internetauftritt der Beschwerdeführerin nicht ersehen werden.

Dass bei der weiteren Behandlung der Abfallstoffe Produkte entstehen, die weiter veräußert werden können, ist im Hinblick darauf eine untergeordnete Tätigkeit; hinzu

kommt, dass - wie aus den übermittelten Unterlagen ersichtlich ist - einige Produkte unentgeltlich abgegeben werden, was ebenfalls nicht darauf hin deutet, dass es der Beschwerdeführerin gerade darauf ankommt, Waren zur Weiterveräußerung zu produzieren. Vielmehr ist insgesamt von einem Überwiegen des Dienstleistungsaspektes auszugehen.

Demgegenüber verfügt das selbst erstellte Mengenflussdiagramm, aus welchem ersichtlich ist, dass auf der Deponie nur 15,47 % des gesamten übernommenen Mülls lagert, über geringere Beweiskraft und tritt angesichts der übrigen Indizien, die für das Vorliegen eines Dienstleistungsbetriebes sprechen, in den Hintergrund. (...)“

Der dagegen erhobene **Vorlageantrag** wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

„Wir sind ein von den Gemeinden (...) gegründeter Verband mit der Aufgabe der Besorgung der Abfallwirtschaft bezüglich der Abfälle gemäß § 4 Abs. 4 StAWG-2004. Unsere Haupttätigkeit liegt in der Verwertung der und Beseitigung der im gesamten Verbandsbereich anfallenden Siedlungsabfälle in- und außerhalb unseres Verbandsgebietes.

Die aus unserer Abfallverwertung entstehenden Produkte sind Altstoffe (Metall), Kompost, thermische Fraktion (Ersatzbrennstoffe) und stabilisierte Abfälle. (...) Marktbedingt konnten für unsere Produkte Ersatzbrennstoffe und Qualitätskompost im Jahr 2011 leider noch keine Erlöse möglich. Lediglich aus der Verwertung der in der mechanischen Aufbereitung aussortierten Metalle konnten Erlöse erzielt werden. (...)

Wir haben klargestellt, warum der Schwerpunkt unserer Tätigkeit die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter ist. Dies haben wir mit diversen Unterlagen und einer Stellungnahme zu unserer Tätigkeit untermauert. Demnach lagen unserem Geschäftsbetrieb folgende Produktionsmengen im Jahr 2011 zugrunde:

- *Input an Abfällen: insgesamt 18.144 t*
- *Output nach der Behandlung: 18.144 t, wobei hiervon lediglich 1.679 t Rotteverlust (Masse hat sich in die Umwelt verflüchtigt) und 4.783 t zu deponierender Abfälle sind. Aus dem Rest der angegebenen Abfälle wurden körperliche Wirtschaftsgüter erzeugt, und zwar Kompost, Ersatzbrennstoffe, Altholz zerkleinert zur Spanplattenverwertung und diverse Metalle/Schrott (Beilage ./1).*

Dieser Produktionsprozess entspricht einem jeden herkömmlichen Produktionsprozess, bei dem aus Eingangsmaterialien körperliche Wirtschaftsgüter erzeugt werden und selbstverständlich dabei auch Verluste und Abfälle (hier: zu deponierende Abfälle) anfallen.

In unserer Berufung haben wir nochmals klargestellt, dass im Rahmen der Abfallverwertung der Hauptzweck unserer mechanisch-biologischen Aufbereitungsanlage (kurz: „MBA“) die Erzeugung von Ersatzbrennstoffen für die Zementindustrie und für die thermischen Wirbelschichtanlagen zur Energieerzeugung ist. Diese Produkte entstehen durch unseren Abfallverwertungsprozess. (...) Eine Abfallbehandlung ohne diese von uns

betriebene Verwertung würde zu einem rasanten Anstieg des deponierten Mülls führen und könnte nicht nachhaltig betrieben werden. Im Vordergrund unserer Tätigkeit steht die Abfallverwertung; ein Prozess, bei dem aus Abfällen körperliche Wirtschaftsgüter erzeugt werden. (...)

1. Gebotene Berücksichtigung der Vorgaben des Abfallrechts:

Das Energieabgabenvergütungsgesetz ist unter Berücksichtigung der übrigen gesetzlichen Bestimmungen auszulegen; im gegenständlichen Fall, des Abfallrechts, wie es insbesondere dem Abfallwirtschaftsgesetz (AWG), dem Steirischen Abfallwirtschaftsgesetz (StAWG) und dem Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) zu entnehmen ist. All diesen gesetzlichen Vorgaben ist - wie die belangte Behörde selbst erkennt - der Vorrang der Abfallverwertung vor der Abfallbeseitigung zu entnehmen, also dass aus Abfällen Produkte erzeugt werden.“

Nach Wiedergabe einiger Bestimmungen des AWG wird weiter vorgebracht:

„Das StAWG übernimmt die oben zitierten Ziele und Grundsätze des AWG wortident (vgl § 1 StAWG). Für die Sammlung und Abfuhr der Siedlungsabfälle sind die Gemeinden zuständig (§§ 6 und 7 StAWG). Die Abfallwirtschaftsverbände - so auch wir - sind für die Behandlung der Siedlungsabfälle zuständig. „Sie können sich zur Besorgung dieser Aufgabe eigener Einrichtungen, anderer öffentlicher Einrichtungen (Verwaltungsgemeinschaft) oder eines nach bundesrechtlichen Bestimmungen hiezu berechtigten privaten Entsorgers bedienen.“ (§ 14 Abs 6 StAWG).

Auch der Abgabengesetzgeber greift auf die Begriffsdefinitionen gemäß AWG zurück (vgl § 2 Abs 4 ALSAG).

Im Ergebnis lässt sich zusammenfassen, dass wir als einer der Steirischen Abfallwirtschaftsverbände primär und vorrangig für die Behandlung der Siedlungsabfälle verantwortlich sind (§ 14 Abs 6 StAWG). Diese Abfallbehandlung kann - dem AWG entsprechend - im Wesentlichen nach zwei Methoden durchgeführt werden:

- a) Abfallverwertung, welche sich untergliedert in „Vorbereitung zur Wiederverwendung“, „Recycling“ und „sonstige Verwertung“, und*
- b) Abfallbeseitigung.*

Die Abfallverwertung zielt darauf ab, aus Abfällen Produkte zu erzeugen, wie zB Kompost, Ersatzbrennstoff für die Zementindustrie, Altholz zerkleinert zur Spanplattenverwertung, diverse Metalle/Schrott. All diese Produkte sind unzweifelhaft auch körperliche Wirtschaftsgüter, wie sie nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz gemäß § 2 Abs 1 definiert sind.

2. Die Erzeugung von Produkten im Zuge des Betriebs einer MBA ist die schwerpunktmäßige Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern gemäß Energieabgabenvergütungsgesetz

Wir haben uns als Abfallwirtschaftsverband dazu entschieden, eine mechanische biologische Anlage (kurz: „MBA“) zu betreiben. Aus dem von den Gemeinden gesammelten und uns übergebenen Abfällen erzeugen wir Produkte (körperliche Wirtschaftsgüter). Durch den Betrieb der mechanischen biologischen Anlage gelang es uns - wie der Beilage .1 zu entnehmen ist -, die diversen Produkte, wie Kompost, Ersatzbrennstoffe, Altholz zerkleinert zur Spanplattenverwertung und diverse Metalle/Schrott zu erzeugen.

Das ist die vom AWG geforderte Abfallverwertung, die der Abfallbeseitigung vorgeht. Im Hinblick auf das Ziel der Nachhaltigkeit hat der Bundesgesetzgeber diese Abfallverwertung zum vorrangigen Grundsatz erhoben. Wenn nun der Bundesgesetzgeber im Rahmen der abfallwirtschaftsrechtlichen Regelungen Abfallverwertung ausdrücklich vorrangig zu einer Abfallbeseitigung sieht, ist dies auch bei der Auslegung des § 2 Energieabgabenvergütungsgesetz (kurz: „EAVG“) mitzubersücksichtigen.

Auch wenn der am Markt erzielbare Umsatz mit den von uns erzeugten Produkten als gering angesehen werden mag, ändert dies nichts am Umstand, dass wir „körperliche Wirtschaftsgüter“ herstellen. Wir betreiben dies in einem vom Gesetzgeber gewünschten Abfallverwertungsprozess, also in einem „Produktionsprozess“. Unerheblich ist hiebei auch, dass ein Großteil der Finanzierung dieser Abfallverwertung durch die gegenüber den Gemeinden erhobenen Behandlungsentgelte erfolgt. Auch diese Abfallbehandlungsentgelte finanzieren den Betrieb der mechanisch biologischen Anlage; sie finanzieren einen Produktionsprozess, an dessen Ende die vom Abfall umgewandelten verwertbaren Produkte stehen. Wenn der Gesetzgeber die Abfallverwertung, also einen Produktionsprozess zur Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern, als vorrangigen Grundsatz der Abfallbehandlung ansieht, bedeutet dies für die Auslegung des Energieabgabenvergütungsgesetzes, dass auch die für die Abfallbehandlung erhobenen Erlöse dem Produktionsprozess MBA und den sich daraus ergebenden Produkten zuzuordnen sind, mit der Folge, dass nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz in einer MBA schwerpunktmäßig körperliche Wirtschaftsgüter hergestellt werden. Richtigerweise sind auch die den Gemeinden verrechneten Abfallbehandlungsentgelte dem Prozess zur Herstellung der wirtschaftlichen Produkte zuzurechnen und ist davon auszugehen, dass wir schwerpunktmäßig Wirtschaftsgüter erzeugen, nämlich Schrott, Altholz zerkleinert zur Spanplattenverwertung, Kompost und Ersatzbrennstoffe.

3. Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter — Unrichtige Beurteilung der erfolgten Zahlungen bei Auslegung des Energieabgabenrückvergütungsgesetzes

Unsere Tätigkeit erstreckt sich von der Übernahme von Abfällen über die Verwertung derselben in einer sogenannten mechanisch-biologischen Abfallbehandlungsanlage bis hin zur Verwertung der aus diesem Prozess entspringenden Produkte, welche den Endzweck unserer Tätigkeit bilden. Diese Produkte sind Altstoffe (Metall), Kompost, thermische Fraktion und stabilisierte Abfälle und stellen unbestritten körperliche Wirtschaftsgüter dar. Ohne die Erzeugung der genannten Produkte wäre unsere gesamte Tätigkeit lediglich ein vom Gesetzgeber unerwünschtes Lagern von Abfällen. Die

vorgelagerten Prozesse, wie z.B. Abfallbeseitigung dienen ausschließlich der Produktion dieser körperlichen Wirtschaftsgüter. Unser MBA-Betrieb ist als Produktionsbetrieb anzusehen.

Die belangte Behörde stellt zur Bestimmung des Schwerpunkts unserer Tätigkeit zu Unrecht auf die Umsätze aus dem Verkauf der erzeugten Produkte (ca. 1,7% Gesamtumsatz) vs. Umsätze aus der Abfallbehandlung (ca. 98,3%) ab. Sie übersieht, dass die Abfallbehandlung auch Teil der Produktion der Produkte ist und sohin auch die Abfallbehandlungsentgelte zu den Erlösen für die Herstellung der körperlichen Wirtschaftsgüter hinzuzuzählen sind.

Die Zahlung, die wir für die Übernahme des für diesen Produktionsprozess notwendigen Eingangsmaterials „Abfall“ erhalten, ist als Entgelt für die Herstellung dieser körperlichen Wirtschaftsgüter zu beurteilen. In diesem Sinn irrt die belangte Behörde, wenn sie für Zwecke des EAVG nach den in der Umsatzsteuererklärung angegebenen „Umsätze“ differenziert. Es kommt nicht auf diese Differenzierung nach dem Umsatzsteuerrecht an, sondern darauf, ob körperliche Wirtschaftsgüter hergestellt werden. Wer für diese Herstellung der Wirtschaftsgüter ein Entgelt zahlt, ist nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz unerheblich. Im gegenständlichen Fall zahlen zur Herstellung dieser Güter im Sinne des Abfallwirtschaftsgesetzes a) die Übergeber der Abfälle (die Gemeinden) und b) in einem geringen Ausmaß die Käufer der von uns hergestellten Produkte. In Summe werden jedoch körperliche Wirtschaftsgüter erzeugt und liegt darin der Schwerpunkt unserer Tätigkeit im Rahmen der mechanischen biologischen Anlage; ebenso wie bei den Mitbewerbern. Gerade weil der Gesetzgeber die Abfallverwertung als Produktionsprozess definiert, sind die hierfür gezahlten Entgelte der Gemeinden auch der „Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“ im Sinne des EAVG zuzuordnen.

4. Der Herstellung dienende Prozesse und Gleichbehandlung aller Produktionsbetriebe

Die belangte Behörde meint, dass nur jene Betriebe einen Anspruch auf Vergütung hätten, die einer betrieblichen Tätigkeit nachgehen, aus der „weit überwiegend - das sind jedenfalls mehr als 80% der Umsätze - körperliche Wirtschaftsgüter produziert werden, und andere Tätigkeiten (Dienstleistungen) nur in untergeordnetem Ausmaß vorliegen.“

Die belangte Behörde erkennt dabei, dass der Gesetzgeber bewusst Betrieben eine Rückvergütung zugesteht, „deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht“ (§ 2 Abs. 1 EAVG). Bevorzugt von dieser beihilfenwirksamen Änderung sollen alle Produktionsbetriebe Betriebe sein, mit Ausnahme jener, die elektrische Energie oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) erzeugen. Dem Gesetzgeber kommt es nicht darauf an, wie die Produktionsbetriebe im Endeffekt einen (wirtschaftlich rentablen) Produktionsprozess zustande bringen. Die belangte Behörde beurteilt den Schwerpunkt der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter danach, woher wir unsere Umsätze erzielen. Der Schwerpunkt hinsichtlich der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter kann jedoch nicht nach diesen Einnahmequellen bemessen

werden. Insbesondere ist es unzulässig, die Umsatzzahlen der Sparten, in denen der antragstellende Betrieb tätig ist, zu beurteilen, weil dies zu einer Ungleichbehandlung der produzierenden Betriebe führt.

So werden Betriebe bevorteilt, die Waren günstig einkaufen und durch eine hochwertige Weiterverarbeitung gewinnbringend weiterveräußern können gegenüber Betrieben, die (von der Allgemeinheit nicht benötigte) Waren gegen Entgelt übernehmen, sodann weiterverarbeiten und das Endprodukt (auch aufgrund der derzeitigen niedrigen Rohstoffpreise) nur günstig weiterveräußern können.

Dass wir auch für die vorgelagerten Prozesse, wie Übernahme des Abfalls ein Entgelt erhalten, hat keinen Einfluss auf unsere Eigenschaft als Produktionsunternehmen. Letztendlich produzieren wir unbestritten körperliche Wirtschaftsgüter. Ebenso rechtfertigen die Umsatzzahlen und Einnahmen aus den von uns vorgelagerten Tätigkeiten nicht die Annahme, wir seien ein Dienstleistungsbetrieb. Der Gesetzgeber hat mit der Änderung der zur Vergütung anspruchsberechtigten Betriebe in BGBl I 111/2010 eine Einschränkung auf „Produktionsbetriebe“ vor Augen gehabt (siehe Regierungsvorlage GP XXIV, 981, Seite 10). Dabei kommt es nicht auf die Eigenschaft der zur Produktion notwendigen Prozesse an, sondern lediglich darauf, ob diese Prozesse der Produktion (welche den Schwerpunkt des Betriebes darstellt) dienen oder selbständige Leistungen darstellen, die eine vom Produktionsprozess losgelöste Tätigkeit darstellen; also nicht der Produktion dienen. Unsere Prozesse dienen der Abfallverwertung und daher der Produktion von körperlichen Wirtschaftsgütern.

5. Gleichbehandlung aller die Vergütung nach EAVG beantragenden Unternehmen - Verbot des Eingriffs in Wettbewerb

Die belangte Behörde gewährt anderen Betrieben in unserer örtlichen Nähe, die ebenfalls eine MBA betreiben, eine Vergütung der Energieabgaben. Diese Betriebe sind die B1 sowie die B2. Auch diese Betriebe übernehmen gegen Entgelt Abfall, behandeln diesen in einer gleichwertigen mechanisch-biologischen Abfallbehandlungsanlage und veräußern die dadurch entstehenden körperlichen Wirtschaftsgüter.

Wir stehen mit diesen anderen Betrieben im Wettbewerb um die Behandlung der Abfälle. Wenn nunmehr die belangte Behörde offenbar anderen Abfallbehandlungsanlagen, die dieselbe Leistung erbringen und in einem räumlichen Umfeld tätig sind, eine derartige Energieabgabenrückvergütung gewährt, greift sie in den Wettbewerb um die Verwertung der Abfälle ungerechtfertigt ein. Ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot hat sohin einen unmittelbaren Eingriff in unsere Wettbewerbsposition zur Folge.

Die Vergütung der von diesen Unternehmen entrichteten Energieabgaben bevorzugt die genannten Unternehmen, welche gleichartige Prozesse in der Abfallaufbereitungsanlage durchführen, gleiche weitere Verwertungswege der aufbereiteten Abfälle verwenden und über ähnliche technische Ausrüstungsteile verfügen (mechanisch-biologische Abfallbehandlungsanlage). Dies verletzt uns sowohl in unserem Recht auf

Gleichbehandlung als auch in unserem Recht auf Nichtgewährung einer unzulässigen Beihilfe an unsere Mitbewerber.

Ein derartiger Eingriff in die Wettbewerbsposition gleicher Anbieter darf dem Energieabgaberückvergütungsgesetz jedoch nicht unterstellt werden, andernfalls wäre das Energieabgabenrückvergütungsgesetz eine unzulässige Beihilfe gemäß Art 107 AEUV. In diesem Falle würden nur einem Teil der Unternehmen Zahlungen gewährt, die einem anderen Unternehmen verweigert werden. Eine derartige Begünstigung einzelner Unternehmer durch den Staat ist gemäß Art 107 AEUV unzulässig. Zur Vermeidung einer derartigen Begünstigung einzelner Mitbewerber muss § 2 Abs 1 Energieabgabenvergütungsgesetz gegenüber allen Betreibern einer mechanischen biologischen Anlage gleich ausgelegt werden. Wenn unsere Mitbewerber (...) für das Jahr 2011 jeweils eine Energieabgabenrückvergütung erhalten haben, was nach unserer Lesart des Energieabgabenrückvergütungsgesetzes zu Recht erfolgte, hat Gleiches auch für uns zu gelten. Es gibt hier keinen Unterschied im Abfallverwertungsprozess bzw in der Erzeugung der körperlichen Wirtschaftsgüter. In all diesen Fällen gilt, dass - entsprechend dem Grundsatz des Vorrangs der Abfallverwertung vor der Abfallbeseitigung - dieser Verwertungsprozess auch im Sinne des Energieabgabenvergütungsgesetzes als Produktionsprozess körperlicher Wirtschaftsgüter verstanden wird. (...)

Daher werde um Rückvergütung von Energieabgaben iHv. € 15.611,15 ersucht.

In der **Beschwerdeergänzung** vom 3.3.2020 bringt der Bf. schließlich vor:

„1. Replik zur Stellungnahme der belangten Behörde zum Vorlagebericht:

(...) Die von der belangten Behörde unterstellte Auslegung des „betrieblichen Schwerpunkts“ unter Heranziehung der Umsätze gemäß Umsatzsteuergesetz ist dem Energieabgabenvergütungsgesetz nicht zu entnehmen bzw. lässt diese Auslegung außer Acht, dass ein- und dieselbe Tätigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinn als „Müllbeseitigung“ und im abfallrechtlichen Sinn als „Verwertungsprozess zur Herstellung von Produkten aus Abfall“ zu werten ist.

Das Energieabgabenvergütungsgesetz (BGBl. Nr. 201/1996 idF BGBl. I Nr. 103/2019) bezieht sich auf die einzelnen Gesetze, die Energieabgaben vorsehen, (...). Diese „Energieabgabengesetze“ verwenden weniger die Begriffe des Umsatzsteuerrechts als jeweils jene der Materiengesetze, (...). Im Ergebnis gehen sowohl die „Energieabgabengesetze“ als auch das „Energieabgabengesetz“ von einem durch die gesamte Rechtsordnung geprägten Begriffsverständnis aus. Richtigerweise ist auf die gesamte Rechtsordnung abzustellen. Bezogen auf die gegenständlichen Produktionsprozesse ist auf das Abfallwirtschaftsgesetz abzustellen. Daraus ergibt sich - wie im Vorlageantrag im Detail dargelegt -, dass unsere Tätigkeit schwerpunktmäßig in der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter, zB Kompost, Ersatzbrennstoffe für die Zementindustrie, Altholz zerkleinert zu Spanplatten, Verwertung diverser Metalle/Schrott, besteht. Dass die hierfür erzielten Erlöse primär für die Abfallbehandlung erwirtschaftet werden, ändert nichts am Produktionsprozess und daran, dass wir schwerpunktmäßig

vermarktbar Produkte wie zB Biokompost, Ersatzbrennstoffe etc herstellen. § 2 Abs 1 Energieabgabenvergütungsgesetz spricht in diesem Sinn auch ausdrücklich von der „Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“ und nicht von der Erzielung von „Erlösen aus der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“.

Zwar bezieht sich die Energieabgabenrichtlinie 2011 in ihrer Definition eines „Betriebs“ auf den umsatzsteuerrechtlichen Begriff (Rz 224). Die Definition des [Bf.] als „Betrieb“ ist aber ohnehin unstrittig. Strittig die Frage, ob dieser Betrieb der Herstellung „körperlicher Wirtschaftsgüter“ dient. Bei dieser im gegenständlichen Fall aber maßgeblichen Definition der „Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“ stellt die Energieabgabenrichtlinie 2011 nicht auf „Umsätze“ ab, sondern auf die „Körperlichkeit des Wirtschaftsguts, unabhängig vom Aggregatzustand, (...)“.

Auch der Regierungsvorlage zu Art. 72 Budgetbegleitgesetz (GP XXIV RV 981) ist nicht zu entnehmen, dass das Energieabgabenvergütungsgesetz nur auf jene Produktionsbetriebe eingeschränkt werden soll, die „Umsätze“ erzielen. Die Einschränkung lautet auf „Produktionsbetrieb“ in Abgrenzung zu „Dienstleistungsbetrieb“. (...)

Auch eine teleologische Betrachtung erfordert die Energieabgabenvergütung für die Produktion von körperlichen Wirtschaftsgütern unabhängig von den dabei erzielten Erlösen. Gefördert soll die Produktion von diesen Produkten werden, unabhängig davon wer hierfür aufkommt. Dies hat umso mehr für die Produktion von körperlichen Wirtschaftsgütern aus Abfall zu gelten. Dies entspricht dann auch dem Abfallwirtschaftsgesetz und ist aus einer Gesamtsicht der Rechtsordnung zu unterstützen, dh. im gegenständlichen Fall mit einer Energieabgabenvergütung zu belohnen.

2. Zum Produktionsbetrieb und Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit [des Bf.] im Einzelnen:

Der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit des [Bf.] liegt in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern. Von der gesamten Inputmenge an Abfällen werden lediglich 28 % deponiert (dh. beseitigt) bzw. einer externen Abfallbehandlung zugeführt. Der größte Teil der Abfälle - das sind rd. 72% - werden in einem maschinellen und biologischen Produktionsprozess von „Abfall“ wieder zu einem „Produkt“. Sie werden mit dem Zweck der Weitergabe an Dritte erzeugt bzw. produziert, die diese Produkte selbst für ihre Produktionsprozesse verwerten (zB Biokompost für Landwirtschaft oder Ersatzbrennstoffe für Zementindustrie). (...)

Der [Bf.] verfügt am Standort K über eine mechanisch-biologische Abfallaufbereitungsanlage, welche mit Investitionsmitteln in der Höhe von rd. 15,6 Mio Euro errichtet bzw. an den Stand der Technik angepasst wurde. Das Anlagenkonzept (vereinfacht dargestellt in Beilage 2) dient erstens der Produktion und Konfektionierung von Ersatzbrennstoffen aus heizwertreichen Abfällen, beispielsweise für die Zementindustrie zur Beheizung von Drehrohröfen und für thermische Wirbelschichtanlagen zur Energieerzeugung. In beiden Fällen werden mit diesen Ersatzbrennstoffen Primärenergieträger wie Kohle oder Gas substituiert. Zweitens wird

gemäß Anlagenkonzept die Massereduktion und Stabilisierung von biologisch abbaubaren Feinanteilen in Siedlungsabfällen zum Zwecke der sicheren Deponierung durchgeführt.

Die Abwärme aus diesem biologischen Prozessschritt wird dazu genützt, die aussortierten heizwertreichen Ersatzbrennstoffe nachzutrocknen und somit den Heizwert weiter anzuheben. Als Nebenprodukt wird Metallschrott mittels Magnetabscheider separiert und der Wiederverwertung im Stahlwerk zugeführt. Im Prozessschaubild (Beilage 3) sowie im Anlagenlagenplan (Beilage 4) der mechanisch-biologischen Abfallaufbereitungsanlage, sind die einzelnen Bearbeitungsschritte im Detail dargestellt. Das Zerkleinerungsaggregat, die Sortier- und Siebmaschinen und die Förderanlagen entsprechen technisch dem Standard von gewerblich betriebenen mechanischen Abfallaufbereitungsanlagen und verfolgen auch denselben Zweck, nämlich die Produktion von Ersatzbrennstoffen aus Abfällen. Diese Ersatzbrennstoffe unterliegen sowohl bei kommunalen als auch bei privaten Betreibern von Aufbereitungsanlagen abfallwirtschaftlichen Marktbedingungen, wobei Angebot und Nachfrage den Preis oder die Kosten bestimmen. Aus der Tatsache, dass im Vergleichszeitraum Zuzahlungen für die Verwertung von Ersatzbrennstoffen geleistet werden mussten, kann nicht automatisch abgeleitet werden, ob ein Betrieb Dienstleistungen erbringt oder der Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht. Entscheidend ist, dass durch physikalisch-mechanische Einwirkung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht! Die biogenen Abfälle, werden nach der mechanischen Aufbereitung einer biologischen Behandlung (Kompostierung) unterzogen. Qualitätskompost gilt nach § 1 Abs. 2 Kompostverordnung als Produkt und wird vom [Bf.] an Einzelpersonen, Haushalte und Kleinabnehmer als Dünger und Humusbildner für Landwirtschaft, Garten- und Landschaftsbau abgegeben. Der erzeugte Biokompost wird den Bürgern im Sinne einer funktionierenden Kreislaufwirtschaft kostenfrei zur Verfügung gestellt. Mithilfe der Bioabfallkompostierung können vermeintliche Abfälle wieder zu Rohstoffen verarbeitet werden. Andere Abfallströme wie das Altholz, werden nach der Störstoffentfrachtung und Zerkleinerung wieder der stofflichen Nutzung in der Spanplattenindustrie zugeführt. Auch hier regeln marktwirtschaftliche Rahmenbedingungen, wie beispielsweise das Überangebot von Sturm- und Schadholz oder Menge der österreichischen Holzimporte, ob Erlöse ausgezahlt werden oder Zuzahlungen für aufbereitetes Altholz getätigt werden müssen.

Ergebnis: Der [Bf.] ist somit aus Sicht der derzeitigen Gesetzeslage als Produktionsbetrieb einzustufen, dessen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit nachweislich in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern besteht und ist eine Vergütung der Energieabgabe aus diesem Grunde daher gerechtfertigt. (...)“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vor dem BFG ist allein strittig, ob der Bf. als Produktionsbetrieb im Sinne des § 2 Energieabgabenvergütungsgesetzes (EAVG) anzusehen ist oder nicht.

Gemäß § 2 Abs. 1 EAVG 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die durch das Budgetbegleitgesetz 2011 vorgenommene Neufassung des § 2 Abs. 1 EAVG (Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe) mit Februar 2011 in Kraft getreten (zB VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041).

Beim Bf. handelt es sich um einen steirischen Abfallwirtschaftsverband iSd. § 14 StAWG. Als solcher hat er gemäß § 14 Abs. 6 StAWG für die Behandlung der Siedlungsabfälle gemäß § 4 Abs. 4 zu sorgen. Gemäß § 14 Abs. 7 leg. cit. haben die Abfallwirtschaftsverbände die Tätigkeit der Gemeinden bei der Sammlung der Siedlungsabfälle und Problemstoffsammlung zu unterstützen. Darüber hinaus haben die Abfallwirtschaftsverbände private Haushalte und sonstige Andienungspflichtige zu informieren sowie zu beraten, über 1. Möglichkeiten und Ziele der Abfallvermeidung und Abfalltrennung unter besonderer Berücksichtigung der Behandlung, und 2. die erforderlichen Maßnahmen für eine nachhaltige Abfall- und Stoffflusswirtschaft (nachhaltige Entwicklung).

Die Abfallwirtschaftsverbände haben gemäß § 15 Abs. 1 StAWG nach Maßgabe der Ziele und Grundsätze des StAWG sowie zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben regionale Abfallwirtschaftspläne zu erstellen. In diesen regionalen Abfallwirtschaftsplänen sind die organisatorischen, fachlichen und technischen Maßnahmen für eine nachhaltige Abfall- und Stoffflusswirtschaft darzulegen. Die regionalen Abfallwirtschaftspläne haben jedenfalls eine Bestandsaufnahme des Aufkommens der Siedlungsabfälle gemäß § 4 Abs. 4, eine Darstellung der Behandlung einschließlich der dafür erforderlichen Anlagen sowie Strategien für eine nachhaltige Abfall- und Stoffflusswirtschaft zu enthalten. Die regionalen Abfallwirtschaftspläne sind mit dem Landes-Abfallwirtschaftsplan (§ 5) abzustimmen und bedürfen der Genehmigung der Landesregierung.

Laut Umsatzsteuerbescheid vom 9.3.2012 belief sich der Gesamtbetrag der umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen der Bf. im Jahr 2011 auf € 3.631.952,20. Davon unterlagen € 41.614,20 (rund 1,15%) dem Normalsteuersatz von 20%, ein Betrag von € 3.590.338,- (98,85%) unterlag dem 10%igen Steuersatz.

Der Bf. betrieb im Streitjahr – neben einer Deponie – auch eine mechanisch-biologische Aufbereitungsanlage (MBA). In dieser wurden aus übernommenen Abfällen Ersatzbrennstoffe sowie Kompost hergestellt, Altholz zerkleinert und Metalle aussortiert. Die Ersatzbrennstoffe (insgesamt ca. 6.670 t) und der Kompost (ca. 4.600 t) wurden unentgeltlich abgegeben. Einzig aus der Verwertung der aussortierten Metalle (rund 379 t) wurden Erlöse erzielt (s. dazu im Detail die oa. Ausführungen des Bf. in seinen verschiedenen Eingaben sowie die Stellungnahme des Q-Institutes vom 21.9.2012).

Nach Auffassung des Bf. liege der Schwerpunkt seiner Tätigkeit in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, da in der MBA aus den übernommenen Abfällen Kompost, Ersatzbrennstoffe, Altholz (zerkleinert) und diverse Metalle erzeugt würden. Auf die Umsatzrelation „Produktion versus Abfallbeseitigung“ dürfe nicht abgestellt werden, denn die für die Übernahme der Abfälle erzielten Entgelte dienten in weiterer Folge der Herstellung der genannten Wirtschaftsgüter. Der Gesetzgeber normiere die Abfallverwertung, also einen Produktionsprozess, als vorrangiges Ziel der Abfallbehandlung, daher seien für Zwecke der Auslegung des EAVG die für die Abfallbehandlung eingehobenen Erlöse dem Produktionsprozess MBA und den daraus resultierenden Produkten zuzuordnen.

Der Bf. verweist zur Untermauerung seines Standpunktes ua. auf ein (der Beschwerde beigelegtes) Mengenflussdiagramm, welchem zufolge nur ein geringer Teil der Abfälle einer Endlagerung auf der Massenabfalldeponie zugeführt werde. Laut diesem Diagramm würden bei einem „Input“ von insgesamt 30.916 t (100%) nur rund 4.935 t (16%) auf der Deponie landen. Die Stellungnahme der Q GmbH und die Ausführungen im Vorlageantrag gehen demgegenüber von einem Input an Abfällen iHv. 18.144 t aus, wovon lediglich 26,36% (4.783 t) deponiert würden; die Restmenge von rund 74% führe zu einem „produktiven Output“. In seiner Beschwerdeergänzung vom 3.3.2020 gelangt der Bf. zu folgendem Ergebnis: Bei einem Input von 30.916 t würden 28% der Abfälle deponiert, aus rund 72% der Abfälle würden Produkte entstehen.

Das Finanzamt hat dem Bf. die Vergütung ab Februar 2011 jedoch aus folgenden Gründen zu Recht versagt:

Das EAVG bedient sich im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 (vgl. dazu zB VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118). Dementsprechend obliegt nach § 2 Abs. 4 EAVG die Vergütung dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt. § 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.

Daher ist für Zwecke der Feststellung des Schwerpunktes der betrieblichen Tätigkeit iSd. EAVG primär jedenfalls auf die vom antragstellenden Unternehmen erzielten Umsätze abzustellen (in diesem Sinne im Übrigen auch die Energieabgaberrichtlinien des BMF etwa in Rz 227; aber auch den Richtlinien durchaus kritisch gegenüberstehende Autoren gehen von der Maßgeblichkeit der getätigten Umsätze aus, wie zB *Wagner* in FJ 12/2011, 410ff.). Lediglich in ganz besonderen Ausnahme- bzw. Grenzfällen könnten im Zuge einer Gesamtbetrachtung der Verhältnisse allenfalls zusätzlich auch weitere Parameter herangezogen werden, insbesondere zB in Fällen, in denen ein nahezu ausgewogenes Verhältnis zwischen Produktions- und Dienstleistungserlösen besteht.

Im Beschwerdefall herrscht jedoch eine eindeutige Umsatzstruktur: Der Bf. nahm 2011 für nahezu 99% seiner Erlöse den ermäßigten Steuersatz von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 für die Erbringung von mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung (und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen) regelmäßig verbundenen **sonstigen Leistungen** in Anspruch. Nur rund 1,15% seiner Umsätze resultierten im Streitjahr aus der Veräußerung von in der MBA hergestellten Produkten.

Diese Umsatzrelation setzte sich im Übrigen in den Folgejahren fort:

jeweils in €	L+L gesamt	Umsätze 10%	Umsätze 20%	Anteil Ums. 20%
2012	3.616.182	3.537.103	79.079	2,19%
2013	3.396.747	3.344.476	52.271	1,54%

Der Bf. erzielt sohin nahezu ausschließlich Umsätze, die aus der Müllbeseitigung (mit allen Leistungen, die dazu gehören) resultieren.

Ein Produktionsbetrieb iSd. EAVG liegt aber nur dann vor, wenn (weitaus) überwiegend Umsätze erzielt werden, die aus dem Verkauf von (selbst) hergestellten Wirtschaftsgütern resultieren, und allfällig erbrachte Dienstleistungen nur eine untergeordnete Rolle spielen. Das ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des VfGH:

Der VfGH hält in seiner Entscheidung vom 4.10.2012, B 321/12, (unter Hinweis auf seine Vorjudikatur) die Einschränkung der Vergütung auf Produktionsbetriebe deswegen für sachlich gerechtfertigt, da Produktionsbetriebe in weit größerem Umfang (weltweit) in Wettbewerb zu Konkurrenzunternehmen stehen. Der inländische Produktionsbetrieb ist dem internationalen Wettbewerb nicht nur dann ausgesetzt, wenn er selbst **seine Produkte** im Ausland zu **verkaufen** versucht, sondern auch dadurch, dass im Gefolge der Globalisierung ausländische Produkte auf dem Inlandsmarkt angeboten werden und damit in Wettbewerb zu inländischen Produkten treten. Unter dem Aspekt des internationalen Wettbewerbs ist – so der VfGH – von Bedeutung, dass energieintensive Dienstleistungsbetriebe durch Standort- und Personengebundenheit sowie durch das Zusammenfallen von „Produktion“ und „Verbrauch“ gekennzeichnet sind. Damit ist der Gesetzgeber aber berechtigt, an diese Unterscheidung in einer Durchschnittsbetrachtung auch abgabenrechtliche Konsequenzen zu knüpfen und eine Entlastung von Energieabgaben den Betrieben vorzubehalten, die dem internationalen Wettbewerb typischerweise anders und intensiver ausgesetzt sind als die Dienstleistungsbetriebe. Aus diesen Ausführungen des VfGH geht klar hervor, dass es für den Schwerpunkt der „vergütungsfähigen Tätigkeit“ maßgeblich auf den Umsatz aus dem Verkauf von selbst produzierten Wirtschaftsgütern ankommt – und dass der Bf. als lokaler Abfallwirtschaftsverband vom Adressatenkreis der durch das EAVG begünstigten Unternehmen nicht umfasst ist, da er nur äußerst geringfügige Umsätze aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern erzielt und er mit seinen aus der Erfüllung der gesetzlichen Abfallbehandlungspflichten resultierenden Umsätzen weder auf dem Weltmarkt präsent ist noch im Inland mit (ausländischen) Mitbewerbern in Konkurrenz steht.

Allein aus der Tatsache, dass der Bf. fast ausschließlich 10%ige Umsätze erklärt, ist eindeutig erkennbar, dass der Schwerpunkt seiner betrieblichen Tätigkeit ohne Zweifel in der Erbringung von Dienstleistungen, nämlich eben jener, die unter den Sammelbegriff der Müllbeseitigung nach § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 fallen, besteht. Die Leistungen des Bf., die den 10%igen Umsätzen zugrunde liegen, bestehen im Wesentlichen darin, Abfälle von Gemeinden, aber auch von Gewerbetreibenden und Privatpersonen zu übernehmen, und für deren Verwertung und/oder Beseitigung zu sorgen. Das Entgelt richtet sich dabei – laut vorgelegten Tarifbestimmungen – nach Art und Menge der Abfälle. Wesentlicher Leistungsinhalt ist die Müllabnahme gegen Entgelt, und nicht etwa die Produktion (und Lieferung) von körperlichen Wirtschaftsgütern.

Den zahlenden Kunden gegenüber besteht seitens des Bf. ausschließlich die Verpflichtung der Müllabnahme. Nur dafür – und nicht etwa für die Herstellung bestimmter Güter – leisten die Kunden des Bf. ein Entgelt. Dass ein Teil der übernommenen Abfälle für die Produktion von Wirtschaftsgütern wie zB Kompost oder Ersatzbrennstoffen verwendet wird, ist zweifelsohne ganz im Sinne der Ziele des StAWG gelegen. Vergütungsfähig sind aber nur Energieabgaben, die auf Energieträger entfallen, welche im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit verwendet werden. Eine „betriebliche Tätigkeit“ setzt aber die Erzielung von Einnahmen voraus. Der Bf. erzielt lediglich für einen minimalen Bruchteil der von ihm erzeugten Produkte Einnahmen. Die vorgelagerten Erlöse für die Müllentgegennahme bilden nicht den erforderlichen Zusammenhang mit der nachfolgenden Herstellung. Werden Produkte wie zB Kompost (4.600 t) und Ersatzbrennstoffe (6.670 t) hergestellt und kostenfrei abgegeben, mangelt es an der Erzielung von aus dieser Herstellung resultierenden Einnahmen und somit an einem (Produktions-)Betrieb.

Im Beschwerdefall stehen ganz klar die auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichteten Tätigkeiten im Vordergrund, der Produktion kommt nur eine sehr untergeordnete (vernachlässigbare) Bedeutung zu.

Der Bf. lässt überdies außer Acht, dass nicht nur eine MBA, sondern auch eine Deponie betrieben wird. Dazu kommen einige weitere, vor allem im StAWG aufgezählte Aufgaben (wie zB die Information privater Haushalte, die Erstellung regionaler Abfallwirtschaftspläne etc.). Offenbar wird Müll teilweise auch gegen Leistung eines Entgeltes an andere Abfallentsorgungsunternehmen abgegeben, damit diese wiederum für eine entsprechende Beseitigung (oder Verwertung) sorgen (s. dazu zB den mit Schreiben vom 9.1.2015 vorgelegten Rechnungsabschluss, in welchem ua. Kosten von € 916.808,- für „Sperrmüll incl. ALSAG“ an die Fa. S aufscheinen).

Darauf hinzuweisen ist zudem, dass zahlreiche Tätigkeiten, welche der Bf. in seinem Mengenflussdiagramm als Produktion qualifiziert, nicht als Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern anzusehen sind: Als Herstellung gilt, wenn aus vorhandenen Gegenständen ein Wirtschaftsgut mit geänderter Verkehrsgängigkeit entsteht (zB Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 6 Rz 30). Die vom Bf. dargestellten Tätigkeiten umfassen zum Teil auch das (bloße) Aussortieren, Shreddern oder Zerkleinern (zB

von Altholz). Diese Tätigkeiten sind nicht als Herstellungsprozesse im oa. Sinne zu qualifizieren.

Abgesehen davon, dass der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit iSd. EAVG aus den erzielten Umsätzen (bzw. den diesen zugrunde liegenden Tätigkeiten) abzulesen ist, ist ein mengenmäßiger Vergleich zwischen materiellem Input und materiellem Output, wie er vom Bf. im vorgelegten Mengenflussdiagramm dargestellt wird, für die Feststellung des Schwerpunktes der betrieblichen Tätigkeit ohnedies nur mäßig geeignet. Dienstleistungen (wie zB Reparaturen, Transporte, Beratungen uä.) manifestieren sich naturgemäß nicht in einem materiellen - und damit etwa mengen- oder gewichtsmäßig messbaren - Output. Die Feststellung des Umfanges der von einem Unternehmen erbrachten Dienstleistungen ist daher mit einer Mengenflussrechnung im Regelfall nicht darstellbar.

Dem Bf. kommen laut StAWG neben der Abfallbehandlung zahlreiche weitere Aufgaben (wie zB Information, Beratung, Unterstützung, Erstellung der Abfallwirtschaftspläne; s. dazu näher oben) zu. Diese finden – wenn überhaupt – nur in geringem Ausmaß Eingang in die Kalkulation der Tarifgestaltung (insbes. in jene für die Müllabnahme) des Bf. Analog der "umsatzlosen" Abgabe von Kompost und Ersatzbrennstoffen kommen diese Leistungen in den Umsätzen nicht zum Ausdruck. Diese gesetzlich vorgesehenen Leistungen finden aber vor allem auch im Mengenflussdiagramm keinen entsprechenden Niederschlag, obgleich die Erfüllung dieser Aufgaben durch den Bf. sicherlich unbestritten feststeht.

Zudem lässt der Bf. bei seinen das Mengenflussdiagramm erläuternden Ausführungen unberücksichtigt, dass insgesamt ein Rotte- und Wasserverlust von 10.233 t zu Buche steht. Diesen hat der Bf. in seinen Berechnungen jeweils dem „produktiven Output“ zugeschlagen. Dieser Verlust mag bei der gesetzlich gebotenen Abfallbehandlung üblicherweise anfallen; ein marktgängiges Wirtschaftsgut stellt dieser Verlust jedoch zweifelsohne nicht dar. Wird dieser Verlust folglich jenem Output zugerechnet, welcher laut Mengenflussrechnung auf die Dienstleistungskomponente entfällt, so verbleibt nur noch ein (weitgehend umsatzloser) „Produktions“-Anteil von 38,9%. Ein Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf. im Bereich der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern wäre sohin auch unter Zuhilfenahme der vorgelegten Mengenflussrechnung nicht auszumachen.

Darüber hinaus kommt der Bf. in seinen Eingaben zu mehreren unterschiedlichen Ergebnissen. Nicht nur der Gesamt-Input variiert, sondern auch die jeweiligen Output-Anteile der deponierten und der verwerteten Abfälle (s. oben). Auch diese Unklarheiten zeigen die fehlende Aussagekraft der Mengenflussrechnung auf.

Im Vorlageantrag wird unter Verweis auf das Gleichbehandlungsgebot schließlich gerügt, dass zwei anderen Betrieben, welche in örtlicher Nähe (zum Bf.) eine MBA betreiben, eine Vergütung der Energieabgaben gewährt würde.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass dem BFG weder die konkreten Sachverhalte, welche den Fällen der vom Bf. genannten Mitbewerber zugrunde liegen, noch die rechtlichen Beurteilungen, welche die jeweils zuständigen Abgabenbehörden in diesen Fällen

vorgenommen haben, bekannt sind. Das BFG vermag nicht zu beurteilen, ob diese Fälle mit dem hier zur Entscheidung stehenden Sachverhalt ident - oder zumindest vergleichbar – sind. Es besteht für den Bf. aber auch kein Anspruch darauf, dass eine in anderen Fällen erfolgte gesetzwidrige Vorgangsweise bei ihm ebenfalls zur Anwendung zu gelangen hat.

Zu verweisen ist überdies auf das Erkenntnis des BFG vom 12.2.2020, RV/2101349/2017. Die dortige Bf. hat ebenfalls eine MBA betrieben und Erlöse dadurch erzielt, dass sie Abfälle entgegengenommen und einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Behandlung zugeführt hat. In diesem Fall versagte das BFG die Gewährung der Energieabgabenvergütung ua. mit folgender Begründung:

„[Es] 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.“

Auch dieses – einen vergleichbaren Sachverhalt betreffende – Erkenntnis steht sohin der Gewährung der Energieabgabenvergütung im Beschwerdefall entgegen.

Zusammengefasst gilt: Maßgeblich können für die Bestimmung des betrieblichen Schwerpunktes nach EAVG nur jene Tätigkeiten sein, die auch zu entsprechenden Umsätzen führen. Das erhellt nicht zuletzt aus dem obzitierten VfGH-Erkenntnis. Ein Produktionsbetrieb erzielt folglich (zumindest überwiegend) Umsätze aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, die er (zuvor) selbst hergestellt hat. Die Produktion ist den entsprechenden Umsätzen vorgelagert.

Im Beschwerdefall steht hingegen ganz klar die Erbringung von Dienstleistungen, nämlich – neben sonstigen gesetzlich vorgesehenen Aufgaben wie der Beratung oder der Erstellung der Abfallwirtschaftsplänen - insbesondere die Übernahme von Abfällen und deren weitere Behandlung, im Vordergrund. Die weitere Behandlung kann in der Verwertung sowie in der Beseitigung (Deponierung, Verbrennung) bestehen. Die vom Bf. erzielten Umsätze stammen im Streitjahr so gut wie ausschließlich (zu rund 99%) aus der Erbringung dieser Dienstleistung. Wenn der Bf. dennoch versucht, den weitaus überwiegenden Dienstleistungscharakter der von ihm erbrachten Leistungen herunterzuspielen, so läuft er Gefahr sich damit dem Vorwurf aussetzen zu müssen, wohl zu Unrecht den ermäßigten Steuersatz von 10% in Anspruch genommen zu haben.

Aus den dargestellten Gründen war die Beschwerde abzuweisen.

Zur 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.

Dass ein Produktionsbetrieb die Erzielung von Umsätzen aus dem Verkauf (selbst) produzierter Güter voraussetzt, kann ua. aus der angeführten Judikatur des VfGH abgeleitet werden. Die Maßgeblichkeit der Terminologie des UStG für den Bereich des EAVG ergibt sich aus der zitierten VwGH-Rechtsprechung. Das BFG konnte sohin – gestützt auf die zitierte Rechtsprechung - in der Frage der Feststellung des Schwerpunktes der Tätigkeit auf die vom Bf. erzielten Umsätze abstellen.

Da nahezu ausschließlich Umsätze nach § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 (Müllbeseitigung) und nur in einem äußerst geringen Ausmaß Umsätze aus dem Verkauf von (selbst produzierten) Wirtschaftsgütern getätigt wurden, ist ein Produktionsbetrieb iSd. EAVG nicht gegeben.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Graz, am 9. April 2020