

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungs GmbH & Co KG, Prof.Ferry Porsche Straße 28, 5700 Zell am See, über die Beschwerde vom 13. Juli 2012 gegen den Bescheid des ***1*** vom 4. Juli 2012, Steuernummer 282/3889, betreffend Anspruch auf die Energieabgabenvergütung für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise – im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 15.10.2013 – Folge gegeben.

Die Energieabgabenvergütung steht für den Monat Jänner 2011 zu.

Die Energieabgabenvergütung steht ab dem Monat Februar 2011 nicht mehr zu.

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

Entscheidungsgründe

Zunächst ist festzuhalten:

Gemäß § 323 Abs.38 1.Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr.14/2013, sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs.1 B-VG zu erledigen.

I. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf, früher Berufungswerber), deren Sitz in ***2*** ist, betreibt eine Müllklärschlammverwertungsanlage. Sie wurde am 8. Juni 1976 gegründet und ist im Firmenbuch ***3*** protokolliert.

Im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2011 stellte die Bf einen Antrag gemäß § 2 Energieabgabenvergütungsgesetz (EnAbgVergG) auf Vergütung von Energieabgaben auf

elektrische Energie, Erdgas, Kohle, Mineralöl und Flüssiggas (Antrag eingebracht am 18.06.2012).

Mit Schreiben vom 09.8.2011 ersuchte das Finanzamt die Bf, ihr Beschwerdevorbringen, es handle sich um einen Produktionsbetrieb, unter Bezugnahme auf die Umsatzerlöse 2011 näher darzulegen.

Der Antrag der Bf wurde mit Bescheid vom 04.07.2012 mit der Begründung abgewiesen, dass es sich bei dem Betrieb der Bf um einen Dienstleistungsbetrieb handeln würde, dessen Schwerpunkt nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter im Sinne des § 2 EnAbgVergG läge.

Am 13.07.2012 legte die Bf das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte dazu aus, dass sie einen Produktionsbetrieb führen würde und die Erbringung von Dienstleistungen nur in untergeordnetem Ausmaß vorläge.

In Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 09.08.2012 führte die Bf am 12.09.2012 aus, dass sie Abfälle, Alt- und Problemstoffe aus allen ****4**** Gemeinden sowie von Direktanlieferern (Firmen und Privatpersonen) verarbeiten würde. Dank einer der modernsten Anlage Europas käme es zu einer hochwertigen Verarbeitung des Mülls. Aufgrund einer ausgeklügelten Verfahrenstechnik würde in 2 getrennten Verarbeitungsschritten Bioabfälle zu Kompost sowie Restabfälle zu emissionsarmen Deponiegut verarbeitet. Am Ende des ca. 10 Wochen dauernden Produktionsvorganges bauen Bakterien in der so genannten Rottehalle die organisierten Substanzen ab und es entstehen die vorhin genannten Produkte. In den Umsatzerlösen der GuV Rechnung wären die erzielten Preise aus den übernommenen Müll- sowie Abfallmengen der Zulieferer ersichtlich.

In einem weiteren Vorhalt (20.11.2012) wurde die Bf aufgefordert, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

- Darstellung der Verarbeitung der Restabfälle von der Anlieferung über die Verarbeitung bis zur Deponierung
- Was passiert mit dem erzeugten Kompost?
- Was passiert mit dem verarbeiteten Restmüll?

Im Schriftsatz vom 5.7.2013 nahm die Bf dazu Stellung und führte aus:

*„...Nach Übernahme der angelieferten Mengen an Müll, Altstoffen den sog. "Inputmengen" werden die einzelnen Abfallarten in den unterschiedlichen Anlagen der ***BF1*** (Mechanisch-Biologische Anlage, Sortieranlage, Biomüllanlage, Grünfallkompostierungsanlage, Sonderabfallanlage, Deponie) mechanisch, biologisch oder chemisch weiterbehandelt. Am Ende der jeweiligen Bearbeitungsketten entstehen folgende körperliche Wirtschaftsgüter, die fest, flüssig oder gasförmig sein können:*

Mechanisch-Biologische Anlage:

In der Mechanisch-Biologischen Anlage wird der Restmüll, das Rechengut der RHV, der Sperrmüll und gewisse "Sonderabfälle" bearbeitet. Am Ende der Bearbeitungskette entstehen folgende neue körperliche Wirtschaftsgüter:

- Heizfraktion als Ersatzbrennstoff, der extern entsorgt wird. Da diese Heizfraktion als Ersatzbrennstoff einen Wert für die Abnehmer darstellt, fallen hier nur mehr geringe externe Entsorgungskosten an.*
- Deponiefraktion: diese Fraktion wird auf den Deponien entsorgt.*
- Aussortierte Werkstoffe: diese werden am Sekundärmarkt verkauft - z.B. Magnetschrot, Neo-Metalle ...*

In mehrwöchigen Aufbereitungsprozessen entsteht durch die Trocknung des eingebrachten Materials ein Rotteverlust.

Sortieranlage:

In der Sortieranlage werden Sperrmüll, Metalle, Papier und Kartonagen, Altglas, Altreifen, Altholz, Bauschutt sowie im Rahmen der ARA-Sammlung angelieferte Kunststoffverpackungen (LVP-Input) übernommen.

Dabei aussortierte Werkstoffe (z.B. Blechschrott, Eisenschrott) werden ebenfalls am Sekundärmarkt verkauft. Die im Rahmen der ARA-Sortierung erzielten sortenreinen Outputmengen werden über das ARA-System verwertet.

*Die im Rahmen der ARA-Sammlung übernommenen Metallverpackungen werden bei der ***BF1*** gesammelt und bei Erreichen einer frachtbaren Menge zu einem externen Verwerter weitertransportiert.*

Biomüllanlage, Grünabfallkompostieranlage:

Aus den angelieferten Bio- und Grünabfällen werden die sog. Florakraft-Erden produziert, die am Ende dann am freien Markt verkauft werden.

Auch aus diesem Aufbereitungsprozess werden am Beginn der Bearbeitungskette Störstoffe und im Zuge der Absiebungen, Siebreste (z.T. Kunststoffteile, Metallreste) aussortiert. Weiters entsteht im Zuge des Aufbereitungsprozesses ein hoher Anteil an Rotteverlust.

Biomüllanlage, Deponie:

Aus den Aufbereitungsprozessen in der Biomüllanlage auf der Deponie gewonnen Biogas und Deponiegas wird Energie (Strom, Wärme) erzeugt.

Sonderabfallanlage:

Je nach Art des angelieferten Sonderabfalles werden die angelieferten Mengen in der Mechanisch-Biologischen Anlage oder in der Sonderabfallanlage (z.B.

Flüssigaufbereitungsanlage, Tanklager, Chemisch-Physikalische Anlage) weiterbearbeitet und direkt auf die verschiedenen Deponien gebracht.

Am Ende der Bearbeitungskette der hauptsächlich flüssigen Sonderabfälle in den Sonderabfallanlagen entsteht zu einem hohen Maß sog. "Betriebswasser", das an den RHV

****5*** zu weiteren Verarbeitung übergeben wird.*

Einige im Zuge der Aufbereitung gewonnenen Sonderabfallarten werden entweder direkt auf die Deponien verbracht oder extern verwertet bzw. entsorgt.

Deponie:

Auf den Deponien werden neben den bereits erwähnten "Deponiefractionen MBA" folgende Abfallarten deponiert und hier einer weiteren Bearbeitung zugeführt:

- Heraklith, Gipskarton, Eternit, Faserzement, Bauschutt*
- Deponierbare Abfälle, geeignet für die Massenabfalldeponie*
- Deponierbare Abfälle, geeignet für die Reststoffdeponie*

Weiters möchten wir noch auf den Erlass des BMF vom 22.12.1999, Gz. 140672/3-IV/14/99 (siehe auch Beilage 1) hinweisen, "wonach ein Anspruch auf Vergütung der Energieabgaben nur Betrieben zusteht, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht. Die Körperlichkeit der Wirtschaftsgüter ist nicht vom Aggregatzustand abhängig, sodass sowohl feste als auch flüssige oder gasförmige Wirtschaftsgüter unter die Bestimmung fallen können. Entscheidend ist dabei nur, dass durch die chemische oder physikalische (auch mechanische) Einwirkung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht..."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.10.2013 wird dem Beschwerdebegehren der Bf auf Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2011 teilweise stattgegeben. Die Entscheidung wurde damit begründet, dass die Tätigkeit der Bf primär in der Entsorgung von Altstoffen (Abfällen) läge (Haupterlöse aus "Müllgebühren" laut G-V-R 2011). Es würde somit überwiegend um einen durch die Bf geführten Dienstleistungsbetrieb und nicht um einen begünstigungsfähigen Produktionsbetrieb handeln. Für Zeiträume ab Jänner 2011 bestünde daher grundsätzlich kein Anspruch auf Energieabgabenvergütung. Der Vollständigkeit halber würde noch RZ 234 3. Absatz EnAbgR angesprochen, wo dezidiert ausgeführt wäre, dass für Betriebe im Bereich Müllentsorgung kein Vergütungsanspruch bestünde.

Zum Vorbringen hinsichtlich der Jahre 1996 und folgende merkte das Finanzamt an, dass in gegenständlichem Verfahren ausschließlich die tatsächlichen Verhältnisse und rechtlichen Bestimmungen des Jahres 2011 zu würdigen wären und auch, wie ausgeführt, gewürdigt worden wären. Im Übrigen würde festgehalten werden, dass aus einer früheren (allenfalls rechtswidrigen) Entscheidung (siehe in diesem Zusammenhang die Ausführungen im Schriftsatz vom 2.7.2013, Seite 3, vorletzter Absatz "... keine Änderung in den Verfahrensabläufen ...") kein Anspruch auf eine vergleichbare (rechtswidrige) Entscheidung abgeleitet werden könnte (vgl. zB Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes/VwGH vom 6.11.1991, Zl. 91/13/0074). Mit Erkenntnis vom 22.8.2012, Zl. 2012/17/0175 hätte der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Vergütung für das Jahr 2011 jedoch dahingehend entschieden, dass Dienstleistungsbetrieben die Energieabgabenvergütung für den Monat Jänner 2011 zusteht.

Die beantragten Energieabgaben für das Kalenderjahr 2011 wären daher in Höhe von € 848,13, das ist 1/12 des beantragten Betrages von € 10.177,60, zu vergüten.

Am 18.11.2013 stellte die Bf den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG, früher Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen und führte auszugsweise an:

„...§ 2. (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht 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.

Dem Gesetzestext ist nur zu entnehmen, dass die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter den Schwerpunkt darstellen muss, ohne jedoch zu definieren, wie dieser Schwerpunkt zu verstehen ist.

Zu den Ausführungen der Bf im Schriftsatz vom 2.7.2013, dass nach Anlieferung der Abfallstoffe durch die verschiedenen Verarbeitungsanlagen der Bf überwiegend körperliche Wirtschaftsgüter produziert würden, ist ergänzend festzuhalten:

In der Mechanisch-Biologischen Anlage werden der Restmüll, das Rechengut der RHV, der Sperrmüll und gewisse "Sonderabfälle" bearbeitet. Am Ende der Bearbeitungskette entstehen folgende neue körperliche Wirtschaftsgüter:

1. Heizfraktion als Ersatzbrennstoff

Diese Heizfraktion ist wohl unbestritten ein körperliches Wirtschaftsgut.

Der Ansicht der Finanzverwaltung, dass es sich hierbei um keine Herstellung eines Wirtschaftsgutes handeln würde, ist unseres Erachtens daher jedenfalls zu widersprechen. Der Gesetzgeber verlangt mit keinem Wort einen Abnehmer, auch werden mit keinem Wort Erlöse gefordert. Einzig und allein wird gemäß dem Gesetzeswortlaut die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter verlangt. Dass aus diesen auch direkt Erlöse generiert werden müssen, kann so nicht nachvollzogen werden. Wie bereits erwähnt wird eben ein Großteil der Erlöse aus dem Müll dafür erzielt, dass der Müll in andere Wirtschaftsgüter umgewandelt wird. Somit ist jedenfalls nach Ansicht der Beschwerdeführerin von der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes zu sprechen.

Unwichtig ist auf Grund des klaren Gesetzeswortlauts, ob diese neu erzeugten Wirtschaftsgüter verkauft werden, verschenkt werden oder auch gegen Bezahlung eines Preises an die Abnehmer von diesen übernommen werden.

Das Energieabgabenvergütungsgesetz stellt ja eben (siehe auch Caspari, SWK 20-21/2013, Seiten 940 ff, und hier besonders der unter Lindeonline veröffentlichte Artikel in Langfassung) auf das Umsatzsteuergesetz ab. Eine Gewinnerzielungsabsicht wird hierbei eben nicht gefordert.

Die erzeugten körperlichen Wirtschaftsgüter stellen eben Wirtschaftsgüter dar, welche teilweise, aus welchen Gründen auch immer, nicht verkaufbar sind, sondern beispielsweise auch oder aber sogar nur im Interesse des Umweltschutzes gegen eine Bezahlung seitens des Herstellers der körperlichen Wirtschaftsgüter an andere Firmen übergeben werden.

Wie die Beschwerdeentscheidung richtig erkennt, fallen externe Entsorgungskosten an.

Somit werden die erzeugten körperlichen Wirtschaftsgüter von dritten, nicht aber von der Beschwerdeführerin "entsorgt". Hier liegt eben KEINE Dienstleistung der Beschwerdeführerin vor, sondern höchstens des Übernehmers der körperlichen Wirtschaftsgüter, welche die Beschwerdeführerin hergestellt hat.

2. Deponiefraktion: diese Fraktion wird auf den Deponien entsorgt.

Nicht entscheidend ist unseres Erachtens, was mit den hergestellten neuen Produkten geschieht, sondern einzig und allein, dass diese hergestellt werden, eben durch Umwandlung von Müll in Deponiefraktion. Die Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes kann unseres Erachtens hier nicht abgesprochen werden.

Die Hauptleistung besteht hier eben in der Deponiefähigmachung des Mülls, eine untergeordnete Nebenleistung könnte unseres Erachtens in der Deponierung selbst gesehen werden. Ohne die Umwandlung des Mülls in das neue körperliche Wirtschaftsgut Deponiefraktion könnte dieser Müll eben nicht deponiert werden, was eindeutig auf die Hauptleistung der Deponiefähigmachung hinweist.

3. Aussortierte Werkstoffe, z.B.: Schrott.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, wenn hier von einer Produktion ausgegangen wird. Dabei muss aber vermerkt werden, dass es hier nicht um die einzelnen Erlöse geht, sondern der gesamte Betrieb zu betrachten sein wird. Einzelne Erlöse als untergeordnet zu qualifizieren, und daraus zu schließen, dass es sich nicht um einen Betrieb handelt, dessen Schwerpunkt in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern besteht, ist unseres Erachtens nicht nachvollziehbar.

Der Ansicht der Finanzverwaltung, die ARA-Sammlung sei eine Sammlung und deren Verbringung stelle keine Produktion dar, muss widersprochen werden.

Dabei handelt es sich eben nicht nur um eine Sammlung und Verbringung. Vielmehr wird beispielsweise aus den Getränkedosen durch mechanische Einwirkung (diese werden zusammengedrückt) ein wieder verwertbarer Rohstoff. Somit erfolgt jedenfalls diesbezüglich die Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes.

Dieser Rohstoff, der jedenfalls ein neues körperliches Wirtschaftsgut darstellt, wird eben wiederverwertet, ist aber jedenfalls ein komplett anderes, neues Wirtschaftsgut als die eingesetzten Dosen. Auch hier ist die Sammlung an sich eine untergeordnete Nebenleistung zur Hauptleistung der Herstellung des körperlichen Wirtschaftsgutes. So wird ja wohl auch einem Sägewerk nicht abgesprochen werden können, dass sein Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht, wenn dieses auch Wälder besitzt und diese schlägert und die diversen Hölzer zu sich in das Sägewerk selbst transportiert. Auch die Verbringung der neuen Wirtschaftsgüter zu den Kunden wird hier wohl schwer als schädlich einzustufen sein.

Zur Ansicht der Finanzverwaltung, Biomüll/Grünabfallkompost, Florakraft-Erde und damit Komposterzeugung, stelle zwar eine Produktion eines Wirtschaftsgutes dar, die Erlöse aus dem Verkauf seien jedoch geringfügig (vgl. G-V-R 2011 und 2010), gilt, dass auch hier einzelne Erlöse

nicht als untergeordnet zu qualifizieren sein werden, sondern der gesamte Betrieb zu betrachten sein wird. Aus der Höhe einzelner Erlöse zu schließen, dass es sich nicht um einen Betrieb handelt, dessen Schwerpunkt in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern besteht, ist unseres Erachtens nicht nachvollziehbar.

Die Finanzverwaltung ist der Ansicht, dass die Erzeugung von Bio- und Deponiegas nur dann als Produktion angesehen werden könnte, wenn dieses Gas im allgemeinen Wirtschaftsverkehr handelbar wäre. Jedenfalls kann dazu festgestellt werden, dass Bio- und Deponiegas, somit körperliche Wirtschaftsgüter, seitens der Beschwerdeführerin erzeugt werden.

Unseres Erachtens ist nicht die Verbringung auf die verschiedenen Deponien die Hauptleistung aus dieser Sonderabfallanlage, sondern die Erzeugung von deponiefähigen körperlichen Wirtschaftsgütern.

Je nach Art des angelieferten Sonderabfalles werden die angelieferten Mengen in der Mechanisch-Biologischen Anlage oder in der Sonderabfallanlage (z.B. Flüssigaufbereitungsanlage, Tanklager, Chemisch-Physikalische Anlage) weiterbearbeitet und direkt auf die verschiedenen Deponien verbracht.

Nicht eingegangen wird jedoch seitens der Beschwerdeentscheidung auf die unseres Erachtens klar aufgezeigte Herstellung der entsprechenden neuen körperlichen Wirtschaftsgüter, die dann erst deponiert werden können. Wie bereits oben erläutert besteht die Hauptleistung eben in der Herstellung diese deponiefähigen neuen körperlichen Wirtschaftsgüter, was wie es scheint ja auch der Finanzverwaltung klar erscheint, da sie ja eben nur davon spricht, dass die Verbringung eine Dienstleistung (und unseres Erachtens eben eine absolut untergeordnete) Dienstleistung darstellt.

*Den Ausführungen der Finanzbehörde, die Erlöse aus dem sogenannten "Betriebswasser" lägen nicht vor bzw. würde dieses Abwasser nach den Ausführungen der Bf durch den Reinhalteverband (RHV) ****5**** weiter entsorgt, sodass von einer Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes nicht ausgegangen werden könnte, gilt auch hier das bereits weiter oben über die Erlöse Gesagte. Dass Betriebswasser ein körperliches Wirtschaftsgut ist, wird seitens der Finanzverwaltung, wie es scheint, nicht in Frage gestellt. Die Herstellung dieses körperlichen Wirtschaftsgutes kann ebenfalls als bewiesen angenommen werden.*

Nicht entscheidend ist unseres Erachtens, was mit den hergestellten neuen Produkten geschieht, sondern einzig und allein, dass diese hergestellt werden, eben durch Umwandlung von Müll in Betriebswasser.

Einzig und allein wird gemäß dem Gesetzeswortlaut die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter verlangt. Dass aus diesen auch Erlöse generiert werden müssen, kann so nicht nachvollzogen werden. Wie bereits erwähnt wird eben ein Großteil der Erlöse aus dem Müll dafür erzielt, dass der Müll in andere Wirtschaftsgüter (hier in Betriebswasser) umgewandelt wird. Somit ist jedenfalls nach Ansicht der Beschwerdeführerin von der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes zu sprechen.

Wie auch bereits oben dargestellt, erhält die Beschwerdeführerin ihre Erlöse zu einem großen

Teil von den Müllproduzenten - und zwar überwiegend dafür, dass die Beschwerdeführerin dafür als Gegenleistung körperliche Wirtschaftsgüter herstellt.

Das bloße Deponieren von Abfallstoffen stellt auch nach einer eventuellen weiteren Bearbeitung, nach Ansicht des Finanzamtes eine bloße Dienstleistung dar.

Genau hier liegt unseres Erachtens die Problematik. Die Deponierung allein ist nicht die Leistung, sondern es ist notwendig, deponiefähige Wirtschaftsgüter zu erzeugen, welche dann deponiert werden können. Hier erfolgt durch mechanische, chemische, biologische oder sonstige Einwirkung die Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes.

Gleichzeitig regte die Bf die Vorlage von Fragen an den Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung. Die AGVO wäre nicht anwendbar. Aus dieser Nichtanwendbarkeit folgte, dass es sich um eine rechtswidrige Beihilfe iSd Art 1 lit f der Verfahrensordnung in Beihilfensachen (VVO) handeln würde, welche iSd Art 107 und 108 AEUV bei der Kommission anzumelden gewesen wäre. Das diesbezügliche Durchführungsverbot des Art 108 AEUV bestände daher uneingeschränkt. Da diese Anmeldung nicht erfolgt wäre, hätte Österreich gegen zwingende europarechtliche Normen verstoßen und den „Betrieben, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestände“ nicht genehmigte unerlaubte staatliche Beihilfen gewährt...“.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 09.12.2013 zum Antrag auf Entscheidung durch das BFG brachte die Bf vor, dass das Deponiegas nicht auf dem Markt verkauft, sondern selbst genutzt und verbrannt wurde. Das Gas wäre im allgemeinen Wirtschaftsverkehr jedenfalls handelbar, da aber die Leitungen, welche zum Verkauf notwendig wären, zu teuer wären, würde das hergestellte körperliche Wirtschaftsgut „Deponiegas“ selbst verbrannt.

Restabfälle und Klärschlamm werden zu wertvollen Kompost verarbeitet.

Weiters wurde der Gesellschaftsvertrag der Bf dem Finanzamt übermittelt.

Mit Beschluss vom 12.12.2016 wurde mit Zustimmung der Bf die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) zur GZ Ro 2016/15/0041 anhängigen Verfahrens zur Frage des Ausschlusses der Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe ab Antragszeiträume Februar 2011 ausgesetzt.

II. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Bundesfinanzgericht (BFG) durchgeführten Ermittlungen.

III. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz](#) (EnAbgVerG) 1996 idF BGBl I 111/2010 besteht ein Anspruch 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.

Gemäß [§ 4 Abs. 7 Energieabgabenvergütungsgesetz](#) (EnAbgVerG) 1996 idF BGBl I 111/2010 sind die §§ 2 und 3, jeweils in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I 111/2010, vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 EnAbgVerG 1996 idF BGBl I 92 /2004 besteht ein Anspruch auf Vergütung für alle Betriebe, soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 EnAbgVerG 1996 wird über Antrag des Vergütungsberechtigten je Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) der Betrag vergütet, der den in § 1 genannten Anteil am Nettoproduktionswert übersteigt. Der Antrag hat die im Betrieb verbrauchte Menge an den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern und die in § 1 genannten Beträge zu enthalten. Er ist spätestens bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Vorliegen der Voraussetzungen für die Vergütung zu stellen. Der Antrag gilt als Steuererklärung. Der Antrag ist mit Bescheid zu erledigen und hat den Vergütungsbetrag in einer Summe auszuweisen.

Zum Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe von der Energieabgabenvergütung mit Budgetbegleitgesetz 2011 hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.8.2012, Zl. 2012/17/0175, ausgesprochen, dass die Neuregelung durch § 2 Abs. 1 EnAbgVerG - und damit die Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe - mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, nur dann zur Anwendung kommen soll, wenn eine Genehmigung der Europäischen Kommission (in welcher Form immer) vorliegt. Die Neuregelung des § 2 EnAbgVerG sollte nur dann gelten, wenn ein "positiver Entscheid" der Europäischen Kommission vorliegt. Für den Monat Jänner 2011 liegt jedoch die vom Gesetzgeber für das Inkrafttreten vorausgesetzte Genehmigung jedenfalls nicht vor (vgl. VwGH 22.08.2012, Zl. 2012/17/0175).

Mit weiterem Erkenntnis vom 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469, hat der VwGH judiziert, dass aufgrund des Wortlautes des § 4 Abs. 7 EnAbgVerG und der wiedergegebenen Ausführungen in der Regierungsvorlage jedenfalls davon auszugehen ist, dass dem Gesetzgeber die beihilfenrechtliche Problematik dieser Materie bewusst war. Der in § 4 Abs. 7 EnAbgVerG angeführte Vorbehalt ist dahingehend zu verstehen, dass es für das Inkrafttreten des § 2 EnAbgVerG nur auf das Vorliegen der "Genehmigung" ankommt (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469).

Da die bereits mit Juli 2008 erlassene AGVO u.a. Umweltsteuerermäßigungen nach Maßgabe der Richtlinie 2003/96/EG iSd Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt und von der Anmeldepflicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV freistellt (Art. 25 Abs. 1 AGVO), kann es dem Gesetzgeber nicht auf ein förmliches Anmeldeverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV angekommen sein (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469).

Nach Art. 9 der AGVO ist vorgesehen, dass der Mitgliedstaat der Kommission binnen 20 Arbeitstagen ab Inkrafttreten einer Beihilfenregelung eine Kurzbeschreibung der Beihilfenmaßnahme übermittelt und die Kommission den Eingang der Kurzmitteilung bestätigt und diese im Amtsblatt veröffentlicht. Nach Art. 10 AGVO überprüft die Kommission regelmäßig die Beihilfenmaßnahmen, von denen sie nach Art. 9 AGVO unterrichtet wurde. Daraus ergibt sich, dass im Sinne des § 4 Abs. 7 EnAbgVerG in der Veröffentlichung der Beihilfenregelung durch die Kommission eine Art der "Genehmigung" durch die Europäische Kommission erblickt werden kann (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469).

In diesem Beschwerdefall wurde der Kommission eine Kurzbeschreibung der neuen Regelung der Energieabgabenvergütung übermittelt und diese im Amtsblatt der EU, C 288/21 vom 30. September 2011, veröffentlicht. Damit ist aber davon auszugehen, dass der Genehmigungsvorbehalt des § 4 Abs. 7 EnAbgVerG erfüllt wurde. Die neue Regelung der Energieabgabenvergütung gelangt somit durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, für Vergütungsanträge für den Zeitraum zwischen 1. Februar 2011 und 31. Dezember 2013 zur Anwendung (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469). Da für den Monat Jänner 2011 die vom Gesetzgeber für das Inkrafttreten erforderliche Genehmigung der Kommission jedenfalls nicht vorliegt, gelangt § 2 Abs. 1 EnAbgVerG idF BGBl I 111/2010 für diesen Monat nicht zur Anwendung (vgl. VwGH 22.8.2012, Zl. 2012/17/0175).

Wenngleich in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall seitens der Bf. behauptet wurde, dass nicht alle Bedingungen der AGVO erfüllt werden, so verweist der VwGH auf den Umstand, dass es in Bezug auf das vom Gesetzgeber vorgesehene Inkrafttreten der Novelle des EnAbgVerG durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, darauf nicht ankommt. In ständiger Rechtsprechung ist der VwGH davon ausgegangen, dass die durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, vorgenommene Neufassung des § 2 Abs. 1 EnAbgVerG (und damit der Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe) mit Februar 2011 in Kraft getreten ist (vgl. VwGH 18.12.2019, Zl. Ro 2016/15/0041; 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469).

Unionsrechtliche Regelungen:

Gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ist die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig zu unterrichten, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Art. 107 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Art. 108 Abs. 2 AEUV vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.

Nach Art. 108 Abs. 4 AEUV kann die Kommission Verordnungen zu den Arten von staatlichen Beihilfen erlassen, für die der Rat nach Art. 109 AEUV festgelegt hat, dass sie von dem Verfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ausgenommen werden können.

Gemäß Art. 109 AEUV kann der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments alle zweckdienlichen Durchführungsverordnungen zu den Art. 107 und 108 AEUV erlassen und insbesondere die Bedingungen für die Anwendung des Art. 108 Abs. 3 AEUV sowie diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die von diesem Verfahren ausgenommen sind.

Gestützt auf Art. 94 des Vertrages hat der Rat die Verordnung Nr. 994/98 vom 7. Mai 1998 erlassen. Nach Art. 1 dieser VO kann die Kommission mittels Verordnungen erklären, dass näher genannte Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt zu vereinbaren sind und nicht der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegen.

Gestützt auf die zuletzt genannte Verordnung hat die Kommission die Verordnung Nr. 800/2008 (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung - AGVO) erlassen. Nach Art. 3 Abs. 1 dieser VO waren Beihilfenregelungen, die alle Voraussetzungen des Kapitels 1 erfüllen ... iSd Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt, wenn sie ... alle Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllen und die Regelungen einen ausdrücklichen Verweis auf diese Verordnung ... enthalten.

Diese Gruppenfreistellungsverordnung wurde mit 1. Juli 2014 durch die Verordnung (EU) Nr. 651/2014 (AGVO 2014) abgelöst.

Aufgrund des EuGH-Urteils vom 14.11.2019, Rs C-585/17, Dilly's Wellnesshotel GmbH, steht fest, dass eine nationale Regelung, mit der eine Beihilferegulation geändert wird, indem der Kreis der Empfänger der Beihilfe verkleinert wird, grundsätzlich der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht unterliegt.

nationales Recht:

Zur Frage, wie innerstaatlich nach nationalem Recht mit dem in § 4 Abs. 7 EnAbgVerG normierten Genehmigungsvorbehalt umzugehen war, hält der VwGH in dem Erkenntnis vom

18.12.2019, 2016/15/0041 fest: Wenn in § 4 Abs. 7 EnAbgVerG (und in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hiezu) nur eine "Genehmigung" angeführt ist, muss angenommen werden, dass § 4 Abs. 7 EnAbgVerG somit eine typische Erledigungsart hervorgehoben hat, ohne aber andere Erledigungsarten auszuschließen. Insbesondere kann nicht ernstlich bezweifelt werden, dass etwa eine Mitteilung der Kommission iSd Art. 4 Abs. 2 der Verordnung Nr. 659/1999, dass die angemeldete Maßnahme keine Beihilfe darstelle, den Eintritt der Bedingung in § 4 Abs. 7 EnAbgVerG darstellen sollte und damit das Inkrafttreten der geänderten Regelung bewirken sollte. Damit ist auch anzunehmen, dass ein Vorgehen iSd Gruppenfreistellungsverordnung den Eintritt der normierten Bedingung darstellen kann (vgl. VwGH 18.12.2019, Zl. Ro 2016/15/0041).

Nach der Inkrafttretensregelung des § 4 Abs. 7 EnAbgVerG reicht daher - aus der Sicht des nationalen Rechts - die in der AGVO 2008 vorgesehene Mitteilung an die Kommission samt der entsprechenden Veröffentlichung durch die Kommission. Daran ändert nichts, wenn die AGVO 2008 nicht vollständig erfüllt worden ist (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469).

Nach § 2 Abs. 1 EnAbgVerG idF BGBl I 111/2010 ist ein Anspruch auf Vergütung nur (mehr) für Betriebe gegeben, deren Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.

Eine Definition des Begriffes des "körperlichen" Wirtschaftsgutes findet sich weder im EnAbgVerG noch in der vom Bundesfinanzgericht zur Auslegung des § 2 Abs. 1 EnAbgVerG idF BGBl. I Nr. 111/2010 herangezogenen unionsrechtlichen Bestimmung.

Der Begriff des „Wirtschaftsgutes“ ist dem UStG 1994 fremd; es handelt sich dabei vielmehr um einen ertragsteuerlichen Begriff, der zentrale Bedeutung für die steuerliche Gewinnermittlung hat. Nach der Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art (vgl. VwGH 12.1.1983, Zl. 82/13/0174; 22.11.2001, Zl. 98/15/0198). Der Begriff des „Wirtschaftsgutes“ geht weit über den zivilrechtlichen Begriff einer Sache hinaus (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 8).

Die Herstellung ist nach der Rechtsprechung des VwGH auf die Schaffung bisher nicht in dieser Form vorhandener Wirtschaftsgüter gerichtet (vgl. VwGH 30.6.2015, Zl. 2012/15/0207).

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vgl. VwGH 25.10.2011, Zl. 2008/15/0200). Erläuterungen zur Regierungsvorlage können im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten (vgl. VwGH 30.6.2015, Zl. Ro 2015/15/0015).

Nach den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2011 (vgl. 981 BlgNR 24. GP 141) sollen alle Betriebe, deren Schwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen besteht, keinen Anspruch auf Energieabgabenvergütung haben. Zu den "unkörperlichen Sachen" zählen neben Rechten

insbesondere auch Dienstleistungen (vgl. Welser/Kletečka, Bürgerliches Recht I, Rz 766).

IV. Erwägungen

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens (vgl. Urteil des EuGH vom 14.11.2019, C-585/17, Dilly's Wellnesshotel II) mit Erkenntnissen vom 18.12.2019, Ro 2016/15/0041 und Ro 2019/15/0013 ausgesprochen, dass die mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I Nr 111/2011 normierten Änderungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes mit 01.02.2011 in Kraft getreten sind und damit für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht, ein Anspruch auf Energieabgabenvergütung ab 01.02.2011 nicht mehr besteht. Diesbezüglich darf auf die weiteren Ausführungen in den oben angeführten Erkenntnissen verwiesen werden (siehe dazu Punkt III. Rechtsausführungen).

Strittig ist nun die Frage, ob für die Bf ein Anspruch auf Vergütung von Energieabgaben für den streitgegenständlichen Zeitraum ab Februar 2011 besteht und damit demnach, ob und in welchem Ausmaß der Betrieb einer mechanischen und chemischen Müllverwertung als Dienstleistung bzw. „Produktion“ körperlicher Wirtschaftsgüter anzusehen ist, und die danach zu beurteilen sein wird, ob damit ein anderes Wirtschaftsgut entsteht, und es sich nicht bloß um eine „einfache Aufbereitung“ eines Wirtschaftsgutes handelt.

Nach Auffassung der Bf liege der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, da in der MBA und anderen Anlagen aus den übernommenen Abfällen unter anderem Kompost, Ersatzbrennstoffe, Altholz (zerkleinert) und diverse Metalle erzeugt werden würden. Auf die Umsatzrelation „Produktion versus Abfallbeseitigung“ dürfe nicht abgestellt werden, denn die für die Übernahme der Abfälle erzielten Entgelte dienen in weiterer Folge der Herstellung der genannten Wirtschaftsgüter. Daher handelt es sich bei dem Unternehmen der Bf um einen Betrieb, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe. Es würde sich um keinen Dienstleistungsbetrieb handeln.

Hierzu ist auszuführen:

Bei der Bf handelt es sich um einen ***6*** Abfallwirtschaftsverband iSd AWG. Als solcher hat sie für die Behandlung der Siedlungsabfälle zu sorgen.

Sie hat die Tätigkeit der Gemeinden bei der Sammlung der Siedlungsabfälle und Problemstoffsammlung zu unterstützen. Darüber hinaus hat sie 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). Dem Gesetzgeber geht es bei der Müllentsorgung damit primär um eine für die Umwelt und die Bevölkerung schonende Entsorgung diverser Abfälle.

Nach den Ausführungen der Bf stellen sich die Produktionsabläufe wie folgt dar (siehe dazu ergänzender Schriftsatz vom 05.07.2013, Vorlageantrag vom 18.11.2013, Ergänzung zum Vorlageantrag vom 09.12.2013):

Nach Übernahme der aus allen ***4*** Gemeinden sowie von Direktanlieferern (Firmen und Privatpersonen) angelieferten Mengen an Abfälle, Alt- und Problemstoffe etc werden die einzelnen Abfallarten in den unterschiedlichen Anlagen der Bf (Mechanisch-Biologische Anlage, Sortieranlage, Biomüllanlage, Grünfallkompostierungsanlage, Sonderabfallanlage, Deponie) mechanisch, biologisch oder chemisch weiterbehandelt.

Am Ende des ca. 10 Wochen dauernden Vorganges bauen Bakterien in der so genannten Rottehalle die organisierten Substanzen ab und es entstehen am Ende der jeweiligen Bearbeitungskette Wirtschaftsgüter, die fest, flüssig oder gasförmig sein können:

In der mechanisch-biologischen Anlage wird der Restmüll, das Rechengut der RHV, der Sperrmüll und gewisse "Sonderabfälle" bearbeitet. In dieser Bearbeitungskette werden die angelieferten Abfallprodukte getrennt bzw. sortiert und in der Folge bearbeitet. Der Müll wird durch mechanische - biologische Prozesse deponiefähig gemacht. In der Folge wird die Heizfraktion als Ersatzbrennstoff extern entsorgt, die Deponiefraktion auf den Deponien entsorgt und aussortierte Werkstoffe, wie Magnetschrot, Neo-Metalle am Sekundärmarkt verkauft.

In der Sortieranlage werden Sperrmüll, Metalle, Papier und Kartonagen, Altglas, Altreifen, Altholz, Bauschutt sowie im Rahmen der ARA-Sammlung angelieferte Kunststoffverpackungen (LVP-Input) übernommen. Die von der Bf dargestellten Tätigkeiten umfassen zum Teil das (bloße) Aussortieren, Shreddern oder Zerkleinern (zB von Altholz, Getränkedosen). Dabei aussortierte Werkstoffe (z.B. Blechschrott, Eisenschrott) werden am Sekundärmarkt verkauft.

Die im Rahmen der ARA-Sortierung erzielten sortenreinen Outputmengen werden über das ARA-System verwertet. Die im Rahmen der ARA-Sammlung übernommenen Metallverpackungen werden bei der ***BF1*** gesammelt und bei Erreichen einer frachtbaren Menge zu einem externen Verwerter weitertransportiert.

Aus den angelieferten Bio- und Grünabfällen werden in der Biomüllanlage/ Grünabfallkompostieranlage Kompost bzw. die sog. Florakraft-Erden produziert.

Aus den Aufbereitungsprozessen in der Biomüllanlage auf der Deponie gewonnen Biogas und Deponiegas wird Energie (Strom, Wärme) erzeugt. Das Deponiegas wird nach eigenen Angaben nicht auf dem Markt verkauft, sondern selbst genutzt und verbrannt.

Je nach Art des angelieferten Sonderabfalles werden die angelieferten Mengen in der mechanisch-biologischen Anlage oder in der Sonderabfallanlage (z.B. Flüssigaufbereitungsanlage, Tanklager, Chemisch-Physikalische Anlage) weiter bearbeitet und

direkt auf die verschiedenen Deponien gebracht.

Am Ende der Bearbeitungskette der hauptsächlich flüssigen Sonderabfälle in den Sonderabfallanlagen entsteht zu einem hohen Maß sog. "Betriebswasser", das an den RHV ***5*** zu weiteren Verarbeitung übergeben wird.

Einige im Zuge der Aufbereitung gewonnenen Sonderabfallarten werden entweder direkt auf die Deponien verbracht oder extern verwertet entsorgt.

Auf den Deponien werden neben den bereits erwähnten "Deponiefractionen MBA" folgende Abfallarten deponiert und hier einer weiteren Bearbeitung zugeführt:

- Heraklith, Gipskarton, Eternit, Faserzement, Bauschutt
- Deponierbare Abfälle, geeignet für die Massenabfalldeponie
- Deponierbare Abfälle, geeignet für die Reststoffdeponie

In ihrer Argumentation dazu (Vorlageantrag, S 12) verweist die Bf wiederholt darauf, dass die Deponierung der Abfallstoffe allein nicht die Hauptleistung wäre. Die Leistung der Bf bestände vielmehr in der Herstellung deponiefähiger Wirtschaftsgüter. Durch mechanische, chemische, biologische oder sonstige Einwirkung würden neue Wirtschaftsgüter hergestellt. Die Verbringung auf die Deponie selbst wäre eine untergeordnete Dienstleistung.

Die Erlöse der Bf würden nicht direkt aus der Produktion der verkauften erzeugten Wirtschaftsgüter erzielt. Vielmehr bezahlte der Müllproduzent dafür, dass der Müll in andere Wirtschaftsgüter durch diverse Verfahren umgewandelt würde. Jedenfalls stünde nicht der Transport der Güter vom Müllproduzenten zur Firma im Mittelpunkt, sondern die Produktion von neuen Wirtschaftsgütern, um diese dann einerseits verkaufen zu können, andererseits diese deponiefähig zu machen bzw. einer Weiterverarbeitung beispielsweise auch durch Abnehmer zuzuführen (Siehe dazu Vorlagenantrag, S. 4).

Die Bf sieht damit in der Deponiefähigmachung des Mülls eine Produktion neuer körperlicher Wirtschaftsgüter: „Ohne die Umwandlung des Mülls in das neue körperliche Wirtschaftsgut Deponiefraction könnte dieser Müll nicht deponiert werden...“.

„...Die Erlöse der Firma würden anders als bei anderen Firmen eben daher nicht direkt aus der Produktion der verkauften erzeugten Wirtschaftsgüter erzielt (Vorlageantrag, S.4)...“.

„...Die Einnahmen aus der Übernahme des Mülls (Müllgebühren) würden zu einem Großteil dafür erzielt, dass der Müll in andere Wirtschaftsgüter umgewandelt wird (Vorlageantrag S. 11)...“.

„...Dass aus diesen auch Erlöse erzielt werden müssen, könne so nicht nachvollzogen werden. Nach dem Gesetzeswortlaut wird nur die Herstellung von neuen körperlichen Wirtschaftsgüter verlangt. Was mit den neuen Produkten geschieht, ist nicht entscheidend...“.

Diesem Beschwerdevorbringen ist zu entgegnen, dass das EnAbgVerG sich im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 (vgl. dazu zB VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118) bedient. Dementsprechend obliegt nach § 2 Abs. 4 EnAbgVerG die Vergütung dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt. § 2 Abs. 1 der Stammfassung

des EnAbgVerG 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 EnAbgVerG primär jedenfalls auf die vom antragstellenden Unternehmen erzielten Umsätze abzustellen (in diesem Sinne im Übrigen auch die Energieabgaberichtlinien 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 Beschwerdezeitraum 2011 nahm die Bf für einen weitaus überwiegenden Teil der 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 Betriebswasser und Abfällen) regelmäßig verbundenen sonstigen Leistungen in Anspruch. Nur ein kleiner Teil ihrer Umsätze resultierten im Streitjahr aus der Veräußerung von in der MBA und sonstigen Anlagen hergestellten Produkten.

Die Bf erzielt sohin überwiegend Umsätze, die aus der Müllbeseitigung (mit allen Leistungen, die dazu gehören) resultieren.

Ein Produktionsbetrieb iSd EnAbgVerG 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 die Bf als lokaler Abfallwirtschaftsverband vom Adressatenkreis der durch das EnAbgVerG begünstigten Unternehmen nicht umfasst ist, da sie nur geringfügige Umsätze aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern erzielt und sie mit ihren 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 die Bf weitaus überwiegend 10%ige Umsätze erklärt, ist eindeutig erkennbar, dass der Schwerpunkt ihrer 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 der 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 der Bf ausschließlich die Verpflichtung der Müllabnahme. Nur dafür – und nicht etwa für die Herstellung bestimmter Güter – leisten die Kunden der 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 AWG 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. Die Bf erzielt lediglich für einen geringen Teil der von ihm erzeugten Produkte Einnahmen. Die vorgelagerten Erlöse für die Müllentgegennahme bilden nicht den erforderlichen Zusammenhang mit der nachfolgenden Herstellung.

Zahlreiche Tätigkeiten, welche die Bf als Produktion qualifiziert, sind nicht als Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern anzusehen. Als Herstellung gilt, wenn aus vorhandenen Gegenständen ein Wirtschaftsgut mit geänderter Verkehrsgängigkeit entsteht (zB Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 6 Rz 30). Die von der Bf dargestellten Tätigkeiten umfassen zum Teil das (bloße) Aussortieren, Shreddern oder Zerkleinern (zB von Altholz). Diese Tätigkeiten sind nicht als Herstellungsprozesse im oa. Sinne zu qualifizieren. Am Ende Bearbeitungskette wird ein Großteil des Abfalls auf eigenen Deponien verbracht und dort gelagert. Entgegen der von der Bf vertretenen Meinung führt auch das

Deponiefähigmachen“ der Abfallprodukte durch mechanische, chemische oder sonstige Einwirkung grundsätzlich nicht zur Herstellung und Produktion neuer körperlicher Wirtschaftsgüter. Vielmehr wird in der Aussortierung, Trennung, Lagerung und Deponierung der Abfallstoffe überwiegend eine Dienstleistung erkannt, die durch die von den Müllproduzenten erbrachten Müllgebühren abgegolten wird.

Dazu kommen einige weitere 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 (zB Sonderabfallarten, Metallverpackungen) zugeführt wird. Dies stellt ebenfalls keine Produktion dar.

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 ***7***, sind Abfälle bewegliche Sachen, deren sich der Besitzer/die Besitzerin entledigen will oder entledigt hat. Damit stellen der nach Ausscheidung der Metalle verbleibende "Restabfall" und auch die darin enthaltenen Metalle definitionsgemäß Abfall im Sinne des Abfallwirtschaftsgesetzes dar, weil sich der Besitzer (= Auftraggeber der Müllentsorgung) dieser 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 EnAbgVerG nur jene Tätigkeiten sein, die auch zu entsprechenden Umsätzen führen. Das erhellt sich 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 von der Bf erzielten Umsätze stammen im Streitjahr weitaus überwiegend aus der Erbringung dieser Dienstleistung.

Aus den dargestellten Gründen war die Beschwerde teilweise stattzugeben (im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 15.10.2013).

V. Zulässigkeit der 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 EnAbgVerG 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 von der Bf erzielten Umsätze abstellen.

Da weitaus überwiegend 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. EnAbgVerG nicht gegeben.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Was den Geltungsbereich des EnAbgVerG betrifft, folgt das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in dieser Entscheidung dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041 und Ro 2019/15/0013).