

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache [...], [...], und zwar über die Beschwerde vom 7. September 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 7. August 2015 betreffend Energieabgabenvergütung 2014 und gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 30. April 2019 betreffend Energieabgabenvergütung 2015 bis 2017, Steuernummer , zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (BF) betreibt eine Verbrennungsanlage für Gewerbe- und Industrieabfälle.

Strittig ist, ob der BF ein Anspruch auf Vergütung von Energieabgaben nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG) in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. Nr. I Nr. 111/2010 (BBG), zukommt oder nicht.

Nach § 2 Abs. 1 des EAVG in der Fassung BBG besteht ein Anspruch auf Vergütung nur mehr für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.

Diese (innerstaatliche) Einschränkung des Vergütungsanspruches läuft nach Ansicht der BF dem Unionsrecht und dem Verfassungsrecht zuwider. Vorweg sind daher diese Fragen zu beantworten.

Sofern diese Einschränkung im Unionsrecht und Verfassungsrecht Deckung finden sollte, wird in einem zweiten Schritt zu überprüfen sein, ob der Schwerpunkt des Unternehmens der BF in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.

I.) VERFAHRENSABLAUF

2014

Den Antrag der BF vom 29.05.2015 auf Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2014 (Euro 323.454,36) hat das Finanzamt mit Bescheid vom 7.8.2015 mit der Begründung abgewiesen, dass der Schwerpunkt des Betriebes der BF nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liege.

Der dagegen von der BF erhobenen Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 03.10.2016, RV/4100903/2015, Folge gegeben. Das Bundesfinanzgericht führte - unter Hinweis auf das Erkenntnis des BFG vom 3.8.2016, RV 5100360/2013 - aus, dass in unionsrechtskonformer Auslegung die Einschränkung des Vergütungsanspruches auf Produktionsbetriebe nicht in Kraft getreten sei.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) gab in weiterer Folge mit Erkenntnis vom 18.12.2019, Ro 2017/15/0005, der vom Finanzamt erhobenen ordentlichen Revision Folge und hob die erstgenannte Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Der VwGH hat auf sein Erkenntnis ebenfalls vom 18.12.2019, Ro 2016/15/0041, verwiesen und in den Rz 8, 9 und 10 ausgeführt:

"8 Mit Erkenntnis vom heutigen Tag, Ro 2016/15/00, hat der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des BFG vom 03.08.2016, RV/51003 60/2013, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Er ist dabei - nach Befassung des EuGH im Vorabentscheidungsweg und Ergehen des Urteil vom 14.11.2019, Dilly's Wellness Hotel (II), C - 585/17 - zum Ergebnis gekommen, dass die mit dem BBG normierten Änderungen des EAVG mit 1. Februar 2011 in Kraft getreten sind.

9 Aus den in jenem Erkenntnis angeführten Gründen, auf die gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, erweist sich auch das hier angefochtene Erkenntnis als rechtswidrig, zumal mangels näherer Feststellungen des BFG zum Sachverhalt einer Einordnung der von damit beteiligten Partei betriebenen Anlage als Produktions- oder Dienstleistungsbetrieb nicht möglich ist.

10 Soweit die mitbeteiligte Partei behauptet, dass nicht alle Bedingungen für die Anwendung der AGVO erfüllt wären, so ist er zu entgegnen, dass es nach dem verwiesenen Erkenntnis in Bezug auf das vom Gesetzgeber vorgesehene Inkrafttreten der Novelle des EVAG durch das BBG darauf nicht ankommt.

11 Dass der Gesetzgeber mit der Regelung der §§ 2 Abs. 1 und Abs. 3, des § 3 Abs. 1 oder des § 4 Abs. EAVG idF BBG 2011 seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum - wie von der mitbeteiligten Partei behauptet - überschritten hätte, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen, weshalb der Anregung auf Antragstellung nach Art. 140 B-VG hinsichtlich der in Rede stehenden Normen nicht näher zu treten war (vergl. auch VfSlg 19679/2020; 16771/2002).“

2015 – 2017

Mit undatiertem Antrag, eingebracht am 06.04.2017, mit Antrag vom 30.03.2018, eingebracht am 06.04.2017, und mit Antrag ebenfalls vom 30.03.2018, eingebracht am 04.05.2018, beehrte die BF die Vergütung von Energieabgaben für die Jahre 2015 (Euro 120.649,68), 2016 (Euro 125.126,84) und 2017 (Euro 112.674,06).

Mit Bescheiden vom 08.03.2019 wies das Finanzamt auch diese Anträge wiederum mit der Begründung ab, dass der Schwerpunkt des Betriebes der BF nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liege.

In der gegen diesen Bescheiden erhobenen Beschwerde wiederholte die BF die bereits im Beschwerdeverfahren betreffend Energieabgabenvergütung 2014 erhobenen europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Bedenken.

Im Beschwerdeschriftsatz vom 30.04.2019 verzichtete die BF auf die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen und beantragte die ehestmögliche Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Diesen Begehren entsprach das Finanzamt (Einlangen der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht am 24.05.2019).

§ 262 Abs. 2 BAO legt fest, dass die Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung zu unterbleiben hat, a) wenn dies in der Bescheid Beschwerde beantragt wird und b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von 3 Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Das Finanzamt hat daher zu Recht von Erlassung von Beschwerde vorentscheidungen abgesehen.

II.) UNIONS- UND VERFASSUNGSRECHTLICHE BEDENKEN

Vorbringen der BF

Die BF hält trotz des Inhaltes des Erkenntnisses des VwGH vom 18.12.2019, Ro 2016/15/0041 (mit Hinweis auf das Erkenntnis ebenfalls vom 18.12.2019, Ro 2017/15/0005) an ihren unions- und verfassungsrechtlichen Bedenken fest.

In einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 06.05.2020 führt die BF aus, dass ein vom VwGH angenommenes Inkrafttreten der Änderungen des EAVG durch das BBG mit 01.02.2011 nirgends aufzufinden sei. Mangels entsprechender Änderung des Gesetzes und zugehöriger Kundmachung im Bundesgesetzblatt könnte eine Änderung des EAVG durch das BBG (wie eindeutig gesetzlich vorgegeben) entweder am 01.01.2011 in Kraft getreten sein oder gar nicht.

Eine willkürliche Änderung des gesetzlich vorgesehenen Inkrafttretenstages auf 01.02.2011 stehe dem VwGH nicht zu. Der VwGH wende ein Gesetz an, das mangels Einhaltung der Voraussetzungen bis heute nicht in Kraft getreten sei. Der VwGH maße sich gesetzgeberische Kompetenzen an und verstoße somit jedenfalls gegen Art. 18 B-VG.

Da der VwGH massiv gegen Europa- und Verfassungsrecht verstoße, könne auch nicht von einer Bindungswirkung im Sinne des § 63 VwGG ausgegangen werden. Das BFG als innerstaatliches Gericht sei angehalten, die Rechte des Einzelnen gegen Willkür zu verteidigen und Verstöße gegen Europarecht mit allen ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu verhindern bzw. der Anwendung einer nicht in Kraft getretenen Gesetzesänderung (EAVG in der Fassung BBG) massiv entgegenzutreten.

Da die vorliegenden Beschwerdeverfahren nur Bescheide betreffen, die Zeiträume nach dem 31.12.2013 umfassen, sei noch anzumerken, dass der VwGH Folgendes erkenne:

*"Da sich diese zeitliche Genehmigung nur auf die mitgeteilte Laufzeit beziehen kann, **wird durch letztere der zeitliche Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 EAVG in der Fassung des Budgetbegleitgesetz 2011 bestimmt**" (Rz 26).*

Der nachfolgende Verweis auf Art. 44 AGVO 800/2008 gehe mangels Freistellung durch diese Verordnung ins Leere. Somit sei selbst unter der Annahme eines Inkrafttretenstages 01.02.2011 die "Neuregelung" am 31.12.2013 ausgelaufen, womit allen Dienstleistern ab 01.01.2014 wieder die Vergütung von Energieabgaben zustehe. Der VwGH habe aber dennoch

(laut Erkenntnis Ro 2017/15/0019) der mitbeteiligten Partei die Vergütung für 2014 nicht zuerkannt.

In weiterer Folge nimmt die BF noch ausführlich zu den Erkenntnissen des VwGH vom 18.12.2019, Ro 2016/15/0041, und Ro 2019/15/0013, Stellung. Weiters gibt die BF (wiederholend) den Inhalt von Mitteilungen des BMF an die Kommission bzw. von Schriftsätzen im Verfahrens C-585/17 vor dem EuGH wieder.

Zusammenfassend kommt die BF zum Schluss, dass die Änderungen des EAV durch das BBG jedenfalls nicht in Kraft getreten und somit auch nicht anwendbar seien.

Erwägungen des BFG

§ 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütung idF BBG 2011 lautet:

“Ein Anspruch auf Vergütung besteht nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht und soweit sie nicht dem § 1 Abs. 3 genannten Inland niedriger oder Wärme (Dampf oder Warmwasser), die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurden, liefern.“

§ 3 Z. 1 Energieabgabenvergütung idF BBG 2011 lautet:

“Kein Anspruch auf Vergütung besteht:

1. insoweit dem § 3 Abs. 1 genannten Energieträgern für die Erzeugung von Wärme, Dampf oder Warmwasser verwendet werden, ausgenommen unmittelbar für einen Produktionsprozess;“

§ 4 Abs. 7 Energieabgabenvergütung idF BBG 2011 lautet:

“Die §§ 2 und 3, jeweils in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl I Nr. 111/2010, sind vorbehaltlich der Genehmigung durch die europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.“

Die Erläuternde Bemerkungen (NR: GP XXIV RV 981 AB 1026 S. 90) der Regierungsvorlage des BBG zu § 4 Abs. 7 EVAG führen aus:

“Voraussetzung für die Anwendung der geänderten Bestimmung ist die Zustimmung der europäischen Kommission. Die Änderung tritt für die Verwendung der Energie nach dem 31. Dezember 2010 in Kraft. Anträge von Dienstleistungsbetrieben für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 sind daher nicht mehr zulässig. Wird die Änderung des

Energieabgabenvergütungsgesetzes von der europäischen Kommission als erlaubte staatliche Beihilfe genehmigt, dann ist die gesetzlich vorgesehene Einschränkung auf Produktionsbetriebe mit 1. Januar 2011 anzuwenden, sodass ab diesem Zeitpunkt Dienstleistungsbetriebe für die Verwendung von Energie keinen Anspruch auf Energieabgabenvergütung haben. Sollte die Änderung von der europäischen Kommission nicht genehmigt werden, so bleibt die bisherige Rechtslage unverändert und es haben sowohl Produktionsbetriebe als auch Dienstleistungsbetriebe Anspruch auf eine Energieabgabenvergütung.“

Die von der BF aufgeworfene Frage, ob die Änderung des EAVG durch das BBG in Kraft getreten ist oder – mangels Genehmigung und somit unter Verstoß gegen Unionsrecht – nicht, ist unter Bedachtnahme auf folgende Erwägungen zu beantworten:

In seinem Erkenntnis vom 18.12.2019, Ro 2017/15/0005, hat der VwGH unter Verweis auf sein Erkenntnis vom selben Tag, Ro 2016/15/0041, zu Recht erkannt, dass die Einschränkung des Energieabgabenvergütungsanspruches auf Betriebe, deren Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt durch das BBG wirksam (mit 01.02.2011) in Kraft getreten ist.

Daher ist das BFG gemäß § 63 Abs. 1 VwGG in der seit 1.1.2014 geltenden Fassung (BGBl I Nr. 33/2013) verpflichtet, insoweit den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Daran ändert das Vorbringen der BF, dass das BFG als innerstaatliches Gericht angehalten sei, die Rechte des Einzelnen gegen die Willkür zu verteidigen und Verstöße gegen Europarecht mit allen ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu verhindern, nichts. Dem BFG kommt nämlich angesichts seiner Stellung im Gefüge der Rechtsordnung nicht die Kompetenz zu, Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes einer Prüfung zu unterziehen (siehe Artikel 133 Abs. 4 B-VG). Auf die Ausführungen des VwGH in den Rz. 31 und 32 des Erkenntnisses Ro 2016/15/0041 betreffend die Bindung des Gerichtshofes selbst an seine Spruchpraxis, wird in diesem Zusammenhang der Vollständigkeit halber hingewiesen.

Das Beschwerdebegehren wird auch nicht durch den Einwand der BF gestützt, wonach sich aus der Rz 24 des VwGH - Erkenntnisses vom 18.12.2019, Ro 2016/15/0041 das Außerkrafttreten der Änderung des EAVG mit Ablauf des 31.12.2012 ergebe, weil die Mitteilung der EAVG-Neuregelung an die Kommission mit diesem Zeitpunkt befristet sei. Die BF verkennt nämlich den Umstand, dass der VwGH die Veröffentlichung dieser Mitteilung ausschließlich als eine Art der Genehmigung durch die europäische Kommission heranzieht. Ob diese Mitteilung einer Befristung unterliegt oder nicht, ist für das Inkrafttreten der Änderungen des EAVG durch das BBG 2001 ohne Bedeutung (siehe BFG vom 18.3.2020, RV/6100613/2017). Das BFG teilt auch - angeleitet von den Entscheidungen des VwGH - die von der BF geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht.

Es ist daher davon auszugehen, dass ein Vergütungsanspruch nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz ab dem 01.02.2011 nur für Betriebe besteht, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.

III.) GEGENSTAND DES BETRIEBES DER BF

Als Folge der Ausführungen unter II.) sind im gegenständlichen Fall Sachverhaltsfeststellungen dahingehend zu treffen, ob die von der BF betriebene Verbrennungsanlage als Produktions- oder Dienstleistungsbetrieb einzustufen ist (siehe Rz 9 des aufhebenden Erkenntnisses vom 18.12.2019, Ro 2017/15/005).

Dabei ist insbesondere auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis ebenfalls vom 18. Dezember 2019, Ro 2015/15/0021, Bedacht zu nehmen. Mit diesem Erkenntnis hat der VwGH den Energieabgabenvergütungsanspruch eines Biomasseheizkraftwerkes einer Beurteilung unterzogen. Das erkenntnisgegenständliche Biomasseheizkraftwerk erzeugte durch Verbrennung von Biomasse zugleich Wärme und Strom (Kraft-Wärme-Koppelungsanlage). Der VwGH stufte die erzeugte Wärme als körperliches Wirtschaftsgut im Sinne des EAVG ein und billigte der Betreiberin des Biomasseheizkraftwerkes einen Vergütungsanspruch nach dem EAVG zu.

Der für das nunmehrige Beschwerdeverfahren maßgebliche **SACHVERHALT** stellt sich wie folgt dar:

Laut **Firmenbuchauszug** ist der Geschäftszweig der BF die thermische Abfallentsorgung. In Ihren **Körperschaftssteuererklärungen** gibt die BF die Branchenkennzeichnung mit 38.2 Abfallbehandlung und -beseitigung an.

Das **FINANZAMT** führte zum Gegenstand des Betriebes der BF mit Schreiben vom 3. März 2020 Folgendes aus:

Laut Homepage des Unternehmens werden folgende Dienstleistungen angeboten:

- Wirbelschichtofen (thermische Behandlung von festen, flüssigen und pastösen Industrieabfällen)
- Drehrohröfen (Verwertung industrieller Reststoffe mit Wertstoff-Ausschleuung und Inertstoffaustrag, die flüchtigen Schwermetalle, wie z.B. Cadmium, Zink und Blei werden im Filterstaub aufkonzentriert und einer Verwertung zugeführt.)
- Deponie (Ablagerung von betriebseigenen Arten und Schlacken sowie die Reststoffe von Dritten)
- Abfallaufbereitung (den thermischen Handlungsrichtlinien vorgeschalteten, sowohl dem Wirbelschichtofen als auch dem Drehrohröfen, ist eine umfangreiche Materialaufbereitung: zerkleinern, sieben, mischen) mit angeschlossenen Lagerbereichen

- Consulting (technisches Büro - Beratung)

Die Verbrennung der Gewerbe- und Industrieabfälle in den Verbrennungsanlagen (Wirbelschicht- und Drehrohrofen) erfolgt zu dem Zweck, Abfälle von Gewerbe- und Industrieunternehmen kostenpflichtig zu entsorgen und die dabei entstehenden Schlacken und Asche fachgerecht zu deponieren. Im Vordergrund steht unzweifelhaft die Abfallentsorgung und nicht die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bzw. die Be- und Verarbeitung des Abfalls, die zu einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit des Abfalls (z.B. durch Recycling der Abfälle) führt.

Die durch die Entsorgung erzielten Umsätze unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 Z. 3 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz (Müllbeseitigung - die Übernahme von Müll, die Verwertung von übernommenen Bestandteilen mit und ohne Bearbeitung, die Lagerung und Deponierung auf ordnungsgemäß errichteten Deponien, die Sortierung von Müll).

Als Nebenprodukt der Verbrennung wird Dampf und in weiterer Folge Wärme und Strom erzeugt (**auf erster Stufe** wird der Dampf zur Speisewasservorwärmung genutzt bzw. in Dampfnetz an Nachbarbetriebe bereitgestellt und über die **zweite Stufe** der Turbine der restliche Dampf bis ins Vakuum verstromt). Ca. 90 % des erzeugten Stroms werden für die eigene Betriebsanlage verwendet, der Rest wird in das Energieversorgungsnetz eingespeist und somit verkauft.

Aus den Umsatzsteuererklärungen der BF ist ersichtlich, dass ein Anteil von 75 % bis 80 % der gesamten Umsätze in der Höhe von ca. Euro 4.500.000,-- jährlich auf die Entgelte für die Erbringung der Dienstleistung „Müllentsorgung“ (Verbrennung Feststoffe und sonstige Flüssigkeiten, Deponierung Inland, Verwiegung, sonstige Abfallwirtschaft) entfällt.

Ein Umsatzanteil von 2 % bis 3 % entfällt auf Umsätze, bei denen die Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger übergeht (Shredderschrott = Entsorgung von Schrottabfällen von gemischter Qualität) und der Restbetrag der Umsätze, die dem Normalsteuersatz (Beratung, Fremdwiegungen, Dampflieferungen, Laborarbeiten allgemein, Druckluftlieferungen) unterliegen.

Weitere Erlöse, die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind, betreffen Umsätze, die aufgrund der Leistungsortregelung des § 3a UStG 1994 am Empfängerort im Ausland steuerbar und somit nicht in die Umsatzsteuererklärung aufzunehmen sind. Diese Erlöse (ca. Euro 5 Mio. jährlich) entfallen hauptsächlich auf die Verbrennungen von Fest- und Flüssigabfall, und würden, wären sie im Inland steuerbar, mit dem ermäßigten USt-Satz von 10 % zu versteuern sein (Müllbeseitigung).

In Summe entfallen somit **ca. 90 % erzielten Erlöse auf die Dienstleistung „Müllentsorgung und Deponierung“**.

Den dargestellten Sachverhalt unterzog das **FINANZAMT** der nachstehenden **RECHTLICHEN WÜRDIGUNG**:

Durch die Verbrennung des Abfalls in den Öfen werden nach Ansicht der Abgabenbehörde weder körperliche Wirtschaftsgüter im Sinne des §§ 2 Abs. 1 ENAV in der Fassung BBG hergestellt, noch der Abfall einer chemischen, physikalischen bzw. mechanischen Be- oder Verarbeitung zugeführt, die zu einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit des Wirtschaftsgutes „Abfall“ führt.

Die Tätigkeit der BF besteht nahezu ausschließlich in der Dienstleistung „Abfallentsorgung durch Verbrennen“ und „Deponierung von Abfällen“, wobei im Zuge der Verbrennung lediglich als Nebenprodukt durch die Nutzung der heißen Ofenabgase in Form von Dampf Wärme bzw. durch Verstromung elektrische Energie erzeugt werden.

Es liegt somit kein Betrieb vor, dessen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht, weshalb ein Anspruch auf Vergütung der Energieabgaben nach dem ENAV nicht zusteht.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2019, Ro 2015/15/0021, hat der VwGH den Anspruch auf Vergütung von Energieabgaben eines Biomasseheizkraftwerks beurteilt, welches durch Verbrennung von Biomasse Wärme und Strom zum Zwecke der Veräußerung erzeugt (Kraft-Wärme-Kupplungsanlage). Begründet wurde die Gewährung der Vergütung mit dem Umstand, dass ein Anspruch auf Vergütung für Betriebe besteht, deren Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Schutzgüter liegt und soweit sie nicht Energieträger oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern die aus den in § 1 Abs. 3 ENAV genannten Energieträgern (Biomasse wird und nicht angeführt) erzeugt wurden.

Das Biomasseheizkraftwerk hat laut Sachverhaltsdarstellung durch den Verbrennungsvorgang Dampf erzeugt, welcher ein körperliches Wirtschaftsgut darstellt. Bei Biomasseheizkraftwerken wird mit dem gewonnenen Dampf in einem physikalischen Prozess eine Turbine und in weiterer Folge ein Generator betrieben und dadurch Strom erzeugt. Der im Zuge der Verbrennung gewonnene Dampf bzw. die Wärme werden ebenfalls genutzt und in der Regel in das Nah- oder Fernwärmenetz bzw. Dampfnetz eingespeist.

Da sowohl die Voraussetzung der Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes (Dampf, Wärme) als auch die Voraussetzung, dass keine Energieträger oder Wärme geliefert werden, die aus denen § 1 Abs. 3 ENAV genannten Energieträgern erzeugt werden, als erfüllt angesehen wurden, wurde dem Betrieb „Biomasseheizkraftwerk“ die Vergütung der Energieabgaben zuerkannt.

Die Unterscheidung in der Beurteilung eines Biomasseheizkraftwerkes mit dem Ziel der Dampferzeugung und in weiterer Folge der Wärme- bzw. Stromgewinnung zum Zwecke der

Weiterveräußerung zu der gegenständlichen Abfallverbrennungsanlage der BF wird wie folgt begründet:

Die gegenständliche Abfallverbrennungsanlage führt zwar ebenfalls einen Energieträger (Industrie-, Gewerbeabfall) der Verbrennung zu, der nicht in § 1 Abs. 3 ENAV genannt ist, der Zweck dieses Vorgangs ist allerdings nicht die Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes, sondern die kostenpflichtige Entsorgung des Abfalls durch Verbrennung.

Dass im Zuge dieses Verbrennungsvorgangs als Nebenprodukt Dampf bzw. Wärme gewonnen werden, welche teilweise selbst für den Produktionsprozess verwendet und teilweise (in geringem Ausmaß) veräußert werden, vermag an dieser Tatsache nichts zu ändern und ist für die Beurteilung, ob ein Dienstleistungs- oder Produktionsbetrieb vorliegt, nicht von Belang.

Demzufolge hält das Finanzamt an seiner Ansicht fest, dass der BF mangels Vorliegen der Voraussetzungen eine Vergütung der Energieabgaben für die Jahre 2014 bis 2017 nicht zusteht.

Der Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes setzte die **BESCHWERDFÜHRERIN** nichts entgegen, wohl jedoch der rechtlichen Würdigung.

In einer **Gegenäußerung vom 06.05.2020** beanstandete die BF die Ausführungen des Finanzamtes wie folgt.

Wenn die belangte Behörde vermeint, dass *„die Verbrennung der Gewerbe- und Industrieabfälle in der Verbrennungsanlage (Wirbelschicht- und Drehrohrofen) zu dem Zweck, Abfälle vom Gewerbe- und Industrieunternehmen kostenpflichtig zu entsorgen und die dabei entstehenden Schlacken und Aschen fachgerecht zu deponieren, erfolgt“* so ist ihr zu entgegnen, dass durch die Bearbeitung jedenfalls eine Änderung der Marktgängigkeit des Abfalls erfolgt. Im Vordergrund stehen folgende Produktionsschritte:

- 1) Verbrennung des Abfalls, durch den ein neues Produkt „Schlacke“ entsteht
- 2) Als weiteres Hauptprodukt wird im Zuge der Verbrennung Strom erzeugt
- 3) Zusätzlich wird in diesem Zuge auch das Produkt der Dampf erzeugt, das wiederum für die Wärmeerzeugung verwendet wird.

Somit werden mit den Anlagen nur körperliche Wirtschaftsgüter von anderer Marktgängigkeit hergestellt, dass Abfallrecycling stellt eben die genannten körperlichen Wirtschaftsgüter her.

Im Vordergrund steht entgegen der Meinung der belangten Behörde unzweifelhaft die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bzw. die Be- und Verarbeitung des Abfalls, die zu

einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit des Abfalls führt. Die Herstellung ist auf die Schaffung bisher nicht in dieser Form vorhandener Wirtschaftsgüter gerichtet (vergl. VwGH 30. Juni 2015, 2012/15/0207). Die Bearbeitung von Wirtschaftsgütern, die zu einer wesentlichen Änderung ihrer Marktgängigkeit führt, führt zur Entstehung eines anderen Wirtschaftsgutes. Dies gilt natürlich nicht nur für die Erzeugung von Strom und Dampf (Wärme), sondern gleichfalls für die Erzeugung von Schlacke.

Wenn die belangte Behörde vermeint:

"Die durch die Entsorgung erzielten Umsätze unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 Z. 13 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz (Müllbeseitigung - die Übernahme von Müll, die Verwertung von übernommenen Müllbestandteilen mit und ohne Bearbeitung, die Lagerung und Deponierung auf ordnungsgemäß errichteten Deponien, die Sortierung von Müll)".

so muss dies nach Meinung der BFs irrelevant sein, da das Gesetz eindeutig nur die überwiegende Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter verlangt, ohne jedoch auf die Umsatzerlöse einzugehen.

Die erläuternden Bemerkungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996 stellen klar (entnommen aus ÖStZ 1996, 129 Heft 6 vom 15.3.1996):

Um das produzierende Gewerbe bzw. die produzierenden Industriebetriebe durch die neu geschaffenen Energieabgaben nicht über Gebühr zu belasten bzw. in ihrer Konkurrenzfähigkeit zu beschneiden, wird in Abhängigkeit des Nettoproduktionswertes eine Rückerstattung der bezahlten Energiekosten eingeführt. Die zu bezahlenden Kosten für Erdgas und elektrische Energie sind mit 0,35 % des Nettoproduktionswertes begrenzt. Wird diese Grenze überschritten, wenn die darüber hinausgehenden Kosten für die Besteuerung von Erdgas und elektrische Energie vom zuständigen Finanzamt vergütet.

Zu § 1

Der Nettoproduktionswert wird mit Begriffen des Umsatzsteuergesetzes definiert. Es ist die Differenz zwischen dem vom Unternehmen erbrachten Umsatz steuerbaren Leistungen und den an das Unternehmen erbrachten umsatzsteuerbaren Leistungen.

Beide Werte sind für den Unternehmer ohne zusätzlichen Aufwand festzustellen und auch nachprüfbar.

Zu § 2

Ein Vergütungsanspruch besteht nur für produzierende Unternehmen, wobei die Produktion hauptsächlich körperliche Wirtschaftsgüter sein müssen.

Somit wird das Umsatzsteuergesetz nur für die Berechnung des Nettoproduktionswertes und in weiterer Folge für die Berechnung der Höhe der Vergütung herangezogen. Für die Einstufung als Unternehmen, das überwiegend körperliche Wirtschaftsgüter herstellt, erfolgt und unseres Erachtens keine Bezugnahme auf das Umsatzsteuergesetz.

Wenn die belangte Behörde vermeint:

"Als Nebenprodukt der Verbrennung wird Dampf und in weiterer Folge Wärme und Strom erzeugt (auf 1. Stufe wird der Dampf zur Speisewasservorwärmung genutzt bzw. ein Dampfnetz an Nachbarbetriebe bereitgestellt und über die 2. Stufe der Turbine der restliche Dampf ins Vakuum verstromt). Ca. 90 % des erzeugten Stromes werden für die eigenen Betriebsanlagen verwendet der Rest wird in das Energieversorgungsnetz eingespeist und somit verkauft."

so ist ersichtlich, dass sie, wenn sie von einem „Nebenprodukt“ spricht, anzuerkennen haben wird, dass es immer auch ein „Hauptprodukt“ - nämlich Schlacke - gibt, dass jedenfalls ein körperliches Wirtschaftsgut darstellt.

In einer Beilage stellte die BF die in den Jahren 2014 - 2019 erzeugten Mengen an Strom dar:

Jahr	Produktion Generator in kWh	Lieferung an EVU in kWh	Dampferzeugung in t
2014	8.159.857 [kWh]	1.283.809 [kWh]	160.126 [t]
2015	8.507.672 [kWh]	1.287.827 [kWh]	165.841 [t]
2016	7.522.946 [kWh]	932.554 [kWh]	156.914 [t]
2017	7.601.164 [kWh]	883.487 [kWh]	159.271 [t]
2018	8.649.080 [kWh]	998.140 [kWh]	173.777 [t]
2019	8.665.680 [kWh]	1.027.622 [kWh]	176.937 [t]
	49.106.399 [kWh]	6.413.439 [kWh]	992.866 [t]

In einer weiteren führte die BF ihren Eigenbedarf an elektrischer Energie u. a. der Streitjahre in kWh wie folgte an:

2014	8.383.479
2015	8.742.480
2016	8.597.209
2017	8.613.743

Die Bf vertritt die Ansicht, dass die belangte Behörde, wenn sie schon auf die Umsatzzahlen abstellen möchte, auch die selbst verbrauchte Energie zu berücksichtigen habe.

Zu beachten sind jedoch die Besonderheiten von Müllverbrennungsanlagen. Das Verbrennungsmaterial (Müll) das gleichzeitig das Grundmaterial für die körperlichen Wirtschaftsgüter Schlacke, Strom und Dampf (Wärme) darstellt, muss - anders als z.B. bei Biomasseanlagen - nicht teuer eingekauft werden. Vielmehr erhält der Abnehmer des Mülls Geld dafür, dass er sein Grundmaterial „einkauft“. Man könnte hier auch von einem negativen Materialaufwand sprechen. Der Abnehmer der Energie (Strom oder Wärme) bezahlt einerseits für die Lieferung der Energie, andererseits bezahlte er aber auch dafür, dass er das Grundmaterial zur Verfügung stellen darf.

Wenn die belangte Behörde vermeint:

"Durch die Verbrennung des Abfalls in den Öfen werden nach Ansicht der Abgabenbehörde weder körperliche Wirtschaftsgüter im Sinne des § 2 Abs. 1 ENAV idF BBG, hergestellt noch der Abfall einer chemischen, physikalischen bzw. mechanischen Be- oder Verarbeitung zugeführt, die zu einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit des Wirtschaftsgutes „Abfall“ führt."

so ist zu entgegnen, dass es sich bei der Verbrennung wohl unzweifelhaft um eine (chemische, physikalische bzw. mechanische) Be- oder Verarbeitung handelt, die nach erfolgter Verbrennung zu einer wesentlichen Änderung der Marktgängigkeit des Wirtschaftsgutes „Abfall“ führt.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin besteht überwiegend in der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern (Schlacke, Strom, Dampf (Wärme)), wobei im Zuge der Verbrennung neben der Herstellung des körperlichen Wirtschaftsgutes „Schlacke“ (jedenfalls eine chemische, physikalische bzw. mechanische Be- oder Verarbeitung) als Nebenprodukt durch die Nutzung der heißen Ofenabgase in Form von Dampf Wärme bzw. durch Verstromung elektrische Energie erzeugt werden.

Da somit sowohl die Voraussetzung der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter (Schlacke, Dampf, Wärme und Strom) als auch die Voraussetzung, dass keine Energieträger oder Wärme geliefert werden, die aus den in § 1 Abs. 3 EAVG genannten Energieträgern erzeugt werden, als erfüllt angesehen werden müssen, stehe auch der BF auch für ihren Betrieb die Vergütung der Energieabgaben zu.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Unterscheidung der Beurteilung eines Biomasse - Heizkraftwerkes mit dem Ziel der Dampferzeugung und in weiterer Folge der Wärme- bzw. Stromgewinnung zum Zweck der Weiterveräußerung von der gegenständlichen Abfallverbrennungsanlage, wie sie die belangte Behörde darstellt, ist nicht nachvollziehbar und aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes, der nur die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter verlangt, nicht begründbar.

Die gegenständliche Abfallverbrennungsanlage führt nämlich ebenfalls zum Zweck der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter einen Energieträger (Industrie-bzw. Gewerbeabfall) der Verbrennung zu, der nicht dem § 1 Abs. 3 EAVG genannt ist.

Demzufolge komme der BF – wegen der Erfüllung der Voraussetzungen – ein Energieabgabenvergütungsanspruch zu.

Erwägungen des BFG:

Das BFG legt seiner Entscheidung den vom Finanzamt dargestellten, von der BF unwidersprochen belassenen Sachverhalt zu Grunde.

Bei der rechtlichen Würdigung dieses Sachverhaltes kann das BFG auf das bereits mehrfach zitierte Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 2019, Ro 2015/15/0021, zurückgreifen.

In diesem Erkenntnis (Rz. 13) führt der VwGH aus, dass eine Definition des Begriffes "körperliches" Wirtschaftsgut weder dem ENAV idF BBG noch in der vom BFG zur Auslegung herangezogenen unionsrechtlichen Bestimmungen findet. In weitere Folge (Rz. 14 – 16) führt der VwGH betreffend die Interpretation dieses Begriffes aus:

„14 Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch der auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vergl. VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200, VwSlg. 8627/F) Erläuterungen zur Regierungsvorlage können im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten (vergl. mit weiteren Nachweisen VwGH 30.6.2015, Ro 2015/15/0015).

15 Nach den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2011 (vergl. 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 (vergl. Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I¹⁵, RZ 766).

16 Die Herstellung ist auf die Schaffung bisher nicht in dieser Form vorhandener Wirtschaftsgüter gerichtet (vgl. VwGH, 30. Juni 2015, 2 1012/15/0207).“

Es mag nun sein, dass durch die Tätigkeit der BF (die Müllverbrennung) zwangsläufig auch körperliche Wirtschaftsgüter (wie von der BF ins Treffen geführt Schlacke, Strom, Dampf (Wärme)) anderer Art entstehen.

Damit ist aber für das Beschwerdebegehren nichts gewonnen.

§ 2 Abs. 1 ENAV idF BBG erfordert nämlich für das Vorliegen eines Vergütungsanspruches, dass der Schwerpunkt des Betriebes in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.

Davon kann aber in Bezug auf den Betrieb der BF nicht die Rede sein.

Ein Betrieb, dessen Gegenstand die thermische Abfallentsorgung (bzw. die Abfallbehandlung und –beseitigung; Detaillierungen siehe die Ausführungen des Finanzamtes) zum Gegenstand hat, ist nach der oben dargestellten Intention des Gesetzgebers jedoch nach der

Verkehrsauffassung unzweifelhaft als Erbringer von (den angesprochenen) Dienstleistungen anzusehen.

Dies erschließt sich sehr wohl auch aus den vom Finanzamt ins Treffen geführten Umsatzverhältnissen, weil die BF ihren Kunden gegenüber größtenteils als "Müllentsorger" gegenübertritt.

Der Umstand, dass zudem 90 % des erzeugten Stroms von der BF wiederum selbst für die Müllverbrennung eingesetzt und eben nicht veräußert wird, rundet dieses Bild.

Der BF kommt somit, da der Schwerpunkt ihres Betriebs nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt, kein Anspruch auf Vergütung von Energieabgaben zu und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung gründet sich auf die zitierten Entscheidungen des VwGH und ist daher die Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Juni 2020

[...]