

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde der Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 21.03.2013 betreffend Energieabgabenvergütung für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird antragsgemäß in Höhe von 2.785,14 € festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) reichte am 3.12.2012 einen Antrag auf **Vergütung von Energieabgaben für das Kalenderjahr 2011** ein und machte einen Vergütungsbetrag von 2.785,14 Euro geltend.

Mit **Bescheid** vom 21.3.2013 wies das Finanzamt den Vergütungsantrag der Bf ab, da es sich um einen Dienstleistungsbetrieb handle.

In der **Berufung** vom 28.3.2013 bekämpfte die Bf die Einstufung als Dienstleistungsbetrieb. Die Bescheidbegründung sei für die Bf nicht nachvollziehbar und so absurd, dass es sich um einen Irrtum handeln müsse. Andernfalls werde um Mitteilung ersucht, worin die vermeintliche Dienstleistung bestehen solle.

Auf ein **Ergänzungersuchen** antwortete die Bf zur Frage des Vorliegens eines Produktionsbetriebes wie folgt:

Zweifellos sei Quarzit-Sand und Schotter ein körperliches Wirtschaftsgut. Die Herstellung erfolgt durch Abgraben von sandigem oder kompaktem Quarzit-Felsgestein überwiegend auf gepachteten Liegenschaften mittels eines Löffelbaggers, notfalls durch Sprengen. Das so gewonnene Hauwerk werde abgesiebt und teilweise gebrochen, vermahlen und dann

neuerlich gesiebt. Daraus entstehe Sand und Schotter in unterschiedlichen Körnungen. Fallweise werde Hauwerk nur einmal oder gar nicht gesiebt und als Wandschotter verkauft. Die Produkte werden lose in Sandboxen gelagert und sodann verkauft.

Nach *Gablers* Wirtschaftslexikon spreche man in Abgrenzung zur Warenproduktion bei Dienstleistungen von immateriellen Gütern. Als typisches Merkmal von Dienstleistungen werde die Gleichzeitigkeit von Produktion und Verbrauch angesehen.

Eine Dienstleistung im Sinne der Volkswirtschaftslehre sei ein ökonomisches Gut, bei dem nicht die materielle Produktion oder der materielle Wert eines Endproduktes im Vordergrund stehe, sondern eine erbrachte Leistung zur Deckung eines Bedarfs. Die Drei-Sektoren-Hypothese unterscheide zwischen dem Primärsektor der Rohstoffproduktion, dem Sekundärsektor des verarbeitenden Gewerbes und dem Tertiärsektor der Dienstleistungen.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sei die Dienstleistung nicht lagerbar, selten übertragbar und benötige einen externen Faktor. Ihre Erzeugung und der Verbrauch fallen meist zeitlich zusammen.

Diese Abgrenzungsmerkmale zeigen, dass der Bergbaubetrieb der Bf im Primärsektor der Rohstoffproduktion und im Sekundärsektor der Verarbeitung, keinesfalls aber im Tertiärsektor der Dienstleistung tätig sein könne. Der Betrieb sei zwar relativ klein, produziere aber immerhin jährlich ca. 50.000 Tonnen „materiellen“ Quarzit-Sand und – Schotter.

Die Berufung wurde an die zweite Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im **Vorlagebericht** äußerte das Finanzamt die Ansicht, dass der Schwerpunkt des Unternehmens aus der Dienstleistung „Gestein aus Liegenschaften herauszubrechen“ besteht.

In einem **Ergänzungsschreiben** vom 18.7.2013 erläuterte die Bf, dass das Reißen oder „Herausbrechen“ von Quarzit-Felsgestein nach Ansicht des Finanzamtes eine Dienstleistung und der Schwerpunkt des Unternehmens sei. Tatsächlich handle es sich um den ersten Produktionsschritt (Gewinnung des Hauwerks), der in näher bezeichneten Abbaufeldern vorgenommen werde. Eines der Abbaufelder stehe im Eigentum der Bf, über die übrigen vier bestehen langfristige Pachtverträge mit den jeweiligen Liegenschaftseigentümern. Die Entscheidung, wo abgebaut werde, treffe der Betriebsleiter abhängig von der Eignung des Hauwerks zur Herstellung der jeweils sehr unterschiedlichen Produkte.

Selbst wenn man der Ansicht des Finanzamtes folgend „das Herausbrechen von Gestein aus Liegenschaften“ als Dienstleistung einstufe, stelle sich die Frage nach dem Empfänger dieser Dienstleistungen. Dafür kämen die jeweiligen Liegenschaftseigentümer in Frage, im eigenen Abbaufeld also die Bf selbst. Die Verpächter dulden den Abbau und erhalten dafür eine Pacht, haben aber keinerlei Einflussmöglichkeit auf den eigentlichen Abbau. Als Empfänger der vermeintlichen Dienstleistung „Herausbrechen“ kämen weiters die Kunden der Bf in Frage, die ein Produkt bestellen, das meist auf Lager liege und laufend nachproduziert werde. Die Kunden können keinen Einfluss auf Ort, Menge und Zeit des Abbaus nehmen. Selbst die in geringem Umfang erfolgende Lieferung von

Wandschotter erfolge meist aus vorhandenen Lagermengen und selten aus direktem Abbau. Auch in diesem Fall entscheide allein der Betriebsleiter über den Abbau. Gegenstand des Auftrages sei auch hier immer die Lieferung von Wandschotter und keineswegs das „Herausbrechen von Gestein aus einer Liegenschaft“.

Dieses „Herausbrechen“ sei der erste und wesentliche Produktionsschritt zur Herstellung von Sand und Schotter, keineswegs aber der Schwerpunkt des Unternehmens. Dieser liege in der Produktion von Quarzitsand und –schotter und dessen Verkauf an Kunden.

### **Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts**

Auf ein Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts erklärte die Bf mit Schreiben vom 24.9.2014, dass die Umsätze weitaus überwiegend mit eigenen Produkten erzielt werden (davon unter 5% unbearbeiteter Wandschotter) und ergänzend von der Bf auch Handelswaren auf dem Sektor Quarz angeboten werden. Im Jahr 2011 habe der Umsatz von Handelsware 208.282,87 € und von eigenen Produkten 646.833,72 € betragen. Die Produktion sei örtlich von Verwaltung und Handel getrennt. Die Energieabgabenvergütung sei nur für den Produktionsbetrieb beantragt worden.

Der Vertreter des Finanzamtes gab am 3.11.2014 zum Schreiben vom 24.9.2014 telefonisch bekannt, keine Stellungnahme abzugeben und auch keine Einwendungen gegen die Berechnung der Energieabgabenvergütung zu erheben.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Sachverhalt**

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen und der Homepage der Bf und ist unbestritten:

Die Bf führt als Gesellschaft einen Bergbaubetrieb und nimmt auf verschiedenen Abbaufeldern nach Entfernen einer zwei bis drei Meter dicken Abdeckschicht ein etagenweises Abgraben von Quarzit-Felsgestein mittels eines Löffelbaggers bzw fallweise durch Sprengen vor. Außer an den (sandigen) Randzonen erfolgt der Abbau aus einer kompakten Felswand. Das so gewonnene Hauwerk wird in stationären Sieblinien bzw durch zusätzliche Mobilsiebe gesiebt. Bei Bedarf wird das Gestein in der Folge mittels Kegelbrecher gebrochen, fein vermahlen und dann neuerlich gesiebt. Daraus entsteht Sand und Schotter in unterschiedlichen Körnungen.

#### **Rechtslage**

Gemäß § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Vergütung von Energieabgaben (Energieabgabenvergütungsgesetzes) in der Fassung durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBI. I Nr. 111/2010 (in der Folge kurz: EAVG), besteht ab dem Zeitraum 2011 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.

Die Rechtsprechung des VwGH hat die nur für Produktionsbetriebe geltende Vergütung mit Erkenntnis vom 22.8.2012, Zi. 2012/17/0175 auf Zeiträume ab 2/2011 eingegrenzt, weil es bis 1/2011 an der Erfüllung des Vorbehaltes iSd § 4 Abs 7 EAVG (Genehmigung der Europäischen Kommission) gemangelt hat. Dienstleistungsbetriebe erhalten demgemäß die Energieabgabenvergütung noch bis 1/2011.

Strittig ist, ob der Abbau von Felsgestein zur Gewinnung von Quarzsand und –schotter als Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter zu qualifizieren ist.

### **Rechtliche Erwägungen:**

Die Bf nimmt auf die betriebswirtschaftliche Sichtweise Bezug, wonach ein Bergbaubetrieb im Primärsektor der Rohstoffproduktion und im Sekundärsektor der Verarbeitung, keinesfalls aber im Tertiärsektor der Dienstleistung tätig sein könne.

Auch wenn dies zutreffend sein mag, ist jedenfalls festzuhalten, dass das Energieabgabenvergütungsgesetz ausschließlich auf die „*Herstellung* körperlicher Wirtschaftsgüter“ abstellt. Von einer Herstellung kann nach der Rechtsprechung des UFS dann gesprochen werden, wenn aus einem bestimmten Wirtschaftsgut durch Bearbeitung oder Verarbeitung ein **anderes** Wirtschaftsgut entsteht. Bei betrieblichen Vorgängen, die ein Wirtschaftsgut nur hinsichtlich seiner Qualität verändern, handelt es sich nicht um Herstellung im Sinne des Energieabgabenvergütungsgesetzes.

Eine Wäscherei zur Reinigung, Desinfektion und Sterilisation von Operationswäsche wurde beispielsweise nicht als Produktionsbetrieb angesehen (UFS 19.3.2013, RV/1982-W/12). Auch bei einer Holztrocknung entsteht durch die (Wärme)Behandlung des Holzes kein anderes Wirtschaftsgut (UFS 28.5.2013, RV/1010-L/12).

Die Verwaltungspraxis versteht unter der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern auch die Bearbeitung von körperlichen Wirtschaftsgütern, die zu einer wesentlichen Änderung der Marktähnlichkeit der Wirtschaftsgüter führt. Entscheidend ist dabei, dass durch chemische oder physikalische (auch mechanische) Einwirkung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (EnAbgR Rz 225). Auch etwa land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind grundsätzlich im Rahmen eines Produktionsbetriebes tätig und berechtigt, die Energieabgabenvergütung zu beantragen (EnAbgR Rz 236).

Im vorliegenden Fall wird aus einer kompakten Felswand durch verschiedene Bearbeitungsvorgänge - nämlich Abbau des Gesteins mittels Löffelbaggers sowie Aufbereitung des Hauwerks durch Sieben, Brechen und Mahlen - Schotter und Sand in verschiedener Körnung erzeugt. Es entstehen also durch physikalische (mechanische) Einwirkung in mehreren Produktionsschritten Wirtschaftsgüter, die vorher nicht in dieser Form vorhanden waren, somit Wirtschaftsgüter anderer Marktähnlichkeit. Die physikalische Beschaffenheit der Endprodukte entspricht nicht mehr der des Ausgangsmaterials.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung zur Energieabgabenvergütung (VfGH 04.10.2012, B321/12) ausgesprochen, dass energieintensive Dienstleistungsbetriebe durch Standort- und Personengebundenheit sowie durch das Zusammenfallen von "Produktion" und "Verbrauch" gekennzeichnet sind. Der typische Produktionsbetrieb erzeugt demgegenüber in der Regel Güter, die global gehandelt werden können.

Der Verfassungsgerichtshof nimmt des Weiteren Bezug auf die sachliche Rechtfertigung der Differenzierung zwischen Produktions- und Dienstleistungsbetrieben ab 2011.

Danach ist der inländische Produktionsbetrieb dem internationalen Wettbewerb typischerweise anders und intensiver ausgesetzt als ein Dienstleistungsbetrieb. Aufgrund der unterschiedlichen Wettbewerbssituation ist eine Entlastung von Energieabgaben den Produktionsbetrieben vorbehalten.

Wendet man die Argumentation des Verfassungsgerichtshofes auf die Situation der Bf an, ist festzustellen, dass es auch im Betrieb der Bf zu einem Auseinanderfallen von "Produktion" und "Verbrauch" kommt und die Branche der Bf in der Regel dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt ist. Auch unter diesem Blickwinkel ist die Bf als Produktionsbetrieb zu qualifizieren.

Im Ergebnis führt daher die Bf einen Betrieb iSd § 2 Abs. 1 EAVG, dessen Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht.

Gegen die Berechnung der Energieabgabenvergütung der Höhe nach hat die Abgabenbehörde keine Einwendungen vorgebracht. Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die Vergütung antragsgemäß festzusetzen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu der angesprochenen Rechtsfrage, ob der Betrieb eines Bergbauunternehmens der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter iSd § 2 Abs. 1 EAVG dient, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Wien, am 17. November 2014