



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-KG, R, M-Straße, vertreten durch Huber Steuerberatungs GmbH, 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 1, vom 5. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 9. Mai 2012 betreffend Energieabgabenvergütung 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Energieabgabenvergütung 2011 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des Vergütungsbetrages sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1) Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für 2011 und Bescheid vom 9.05.2012

Die berufungswerbende Kommanditgesellschaft (in der Folge kurz: Berufungswerberin = Bw.) stellt mit Formular ENAV 1 einen Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2011. Sie beantragte darin die Auszahlung eines Vergütungsbetrages von 7.196,12 €.

Mit Bescheid vom 9.05.2012 wies das Finanzamt diesen Antrag mit folgender Begründung ab:
„Ein Anspruch auf Energieabgabenvergütung besteht ab 1.01.2011 nur mehr für jene Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.“

Betriebe, deren Tätigkeitsschwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen liegt, haben keinen Anspruch (z.B. Handelsbetriebe, die überwiegend zugekaufte Ware liefern)."

Gegen diesen Bescheid erhab die antragstellende Gesellschaft Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der Bw. liege im Ankauf landwirtschaftlicher Produkte, die nach entsprechender Bearbeitung zum Wiederverkauf bestimmt seien.

Durch diverse Bearbeitungs-, Lagerungs- und Trocknungsschritte entstehe ein Produkt anderer Marktähnlichkeit. Dadurch unterscheide sich dieser Betrieb von reinen Dienstleistungs- oder Handelsbetrieben, wie dies bei Lagerungs- oder Lohntrocknungsbetrieben der Fall sei.

Außerdem werde auf Grund der Genehmigung der Europäischen Union (Amtsblatt der Europäischen Union vom 30.09.2011, C-288, 20f) die Wirksamkeit der Einschränkung auf Produktionsbetriebe auf den 1.02.2011 verlegt.

2) Bedenkenvorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 25.03.2013 und dessen Beantwortung

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete diese einen Bedenkenvorhalt an die Bw. Darin wurde um (1) „...ausführliche und detaillierte Beschreibung sämtlicher von der Bw. durchgeführten Bearbeitungsvorgänge“ bei der – nach ihrer Auffassung – Herstellung von Produkten anderer Marktähnlichkeit aus den von ihr angekauften (landwirtschaftlichen) Produkten ersucht.

Darüber hinaus legte die Berufungsbehörde in dem besagten Vorhalt dar, dass der Betrieb der Bw. in der Klassifikationsdatenbank der Statistik Austria (ÖSTAT) als Handelsbetrieb aufscheine:

angeführt sei die ÖNACE-Nummer G 47.30-0 = Einzelhandel mit Motorenkraftstoffen (Tankstelle) und

die ÖNACE-Nummer G 46.21-0 = Großhandel mit Getreide, Rohtabak, Saatgut und Futtermittel.

In den im Steuerakt befindlichen „Nachweisen über die Erfassung als Unternehmer“ werde die Art der Tätigkeit der Bw. als „Silo- und Lagerungsbetrieb, Argrarhandel sowie Handel mit landwirtschaftlichen Produkten“ angeführt.

Im Internet („Firmen-ABC“) scheine als Tätigkeit der Bw. der Einzelhandel mit Futter- und Düngemittel, die Lagerei und der Betrieb einer Diesel-Tankstelle auf.

Im besagten Vorhalt wird weiter ausgeführt, dass eine Handelstätigkeit keinesfalls die „Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern“ iSd Energieabgabenvergütungsgesetzes (EnAbg-VergG) darstelle; die Bw. wird daher in diesem Vorhalt zum Nachweis dafür, dass ihre Tätigkeit im Antragszeitraum 2011 überwiegend in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestand, (2) um die Darlegung folgender Umstände ersucht:

- Aufteilung der Umsätze 2011 die auf die Produktion einerseits und auf die Erbringung von Dienstleistungen andererseits entfallen sind und
- für den Fall, dass (nach Ansicht der Bw.) zwei getrennt zu betrachtende betriebliche Tätigkeiten vorlagen (Produktion bzw. Dienstleistungen) wird um eine detaillierte Beschreibung der Abläufe in diesen Betrieben und gegebenenfalls um die Vorlage einer Berechnung des Anspruches auf Energieabgabenvergütung (EnAbgVerg) für den „Produktionsbetrieb“ ersucht.

Mit Schreiben vom 15.04.2013 beantwortete die Bw. den besagten Bedenkenvorhalt folgender Maßen:

Zu (1): Das Leistungsspektrum der Bw. umfasse drei Bereiche: den Handel mit Treibstoffen, den Handel mit landwirtschaftlichen Produkten, Saatgut und Düngemittel und „die Veredelung (Produktion) von landwirtschaftlichen Produkten durch Trocknung“.

Letzteres betreffe die Veredelung von Nassmais. Durch Trocknung entstehe ein neues Produkt, das als Trockenmais in Mischfutterwerken verarbeitet werden könne. Erst durch diese Bearbeitung werde der Nassmais zu einem verkaufsfähigen und weiter verarbeitbaren Produkt.

Zu (2): In der Klassifikationsdatenbank des ÖSTAT werde die Trocknung von Getreide und Mais nicht extra angeführt, obwohl diese Tätigkeit seit Bestehen des Betriebes 1971 durchgeführt werde.

Zur Frage, ob zwei getrennte Betriebe vorliegen würden: Das Unternehmen sei im Bereich des Handels und der Produktion tätig. Der Antrag auf EnAbgVerg 2011 beziehe sich auf die Energieform Gas, welches ausschließlich zur Trocknung verwendet werde und daher eindeutig dem Produktionszweig zuzuordnen sei; die Heizung des Betriebes erfolge mit E-Heizung.

3) Bedenkenvorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 26.04.2013 und dessen Beantwortung

In einem weiteren Vorhaltschreiben teilte die Berufungsbehörde der Bw. mit, dass ihr auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2012/17/0175, vom 22.08.2012) aus unionsrechtlichen Gründen auch für den Fall der Qualifikation als Dienstleistungsbetrieb jedenfalls für den Monat Jänner 2011 ein Anspruch auf EnAbgVerg zustehe. Sie möge daher eine Berechnung des Anspruches auf EnAbgVerg für den Monat Jänner 2011 vorlegen. Falls eine solche Berechnung nicht vorgelegt werde sei beabsichtigt, die Vergütung für den Jänner 2011 auf Grundlage einer Aliquotierung (Zwölftelung) der vorliegenden Jahresberechnung für 2011 zu ermitteln (dies würde einen Vergütungsanspruch iHv 599,68 € ergeben).

Mit Eingabe vom 8.05.2013 beantwortete die Bw. den Vorhalt vom 26.04.2013 zusammen gefasst wie folgt:

Die Berechnung eines aliquoten Anteiles der Energieaufwendungen und der damit verbunde-

nen Abgabe (Anmerkung der Berufungsbehörde: gemeint ist damit offenbar der Monat Jänner 2011) sei ihr nicht möglich. Eine Aliquotierung stelle daher die einzige Möglichkeit einer Aufteilung auf die Monate dar.

Zur Frage der „Produktion“ werde noch ergänzt: Durch die Getreidetrocknung entstehe etwa aus Nassmais Trockenmais, der für die Weiterverarbeitung zu Tierfutter oder Lebensmittel geeignet sei. Beim Produktionsprozess werde die Fähigkeit von warmer Luft genutzt, Wasser aufzunehmen und zu transportieren. Dieser Schritt sei mit großer Sorgfalt durchzuführen und dabei seien einige Parameter wie der Reifegrad, die Kornstruktur, die Gleichgewichtsfeuchte und der Zustand der Trockenluft zu berücksichtigen. Gemeinsam mit der Reinigung des Getreides entstehe dabei ein völlig neues Produkt.

Die gesamten Umsatzerlöse hätten 2011 laut Jahresabschluss 5.630.154,11 € betragen; davon seien auf den Bereich Trocknung (=Produktion) 1.018.450,90 € entfallen (18,01%). Die übrigen Umsätze seien dem Handel mit Treibstoffen (3.018.821,20 €) bzw. dem Handel mit Saatgut, Dünger, Spritzmittel und Alternativprodukten (Rest) zuzuordnen. Das im Vergütungsantrag angeführte Erdgas werde jedoch ausschließlich für die Trocknung (Produktion) verwendet. Das Heizöl diene für Heizzwecke, die elektrische Energie werde zum einen für die Absaugung der Trocknung (Produktion) sowie ebenfalls zur Heizung und elektrischen Versorgung des Unternehmens verwendet. Ein separater Zähler für den Stromverbrauch in der Trocknung sei nicht vorhanden.

4) Besprechung am 14.05.2013 und dabei vorgelegte Unterlagen

Am 14.05.2013 fand über Ersuchen der Vertreter der Bw. eine Besprechung des Referenten der Berufungsbehörde mit dem Kommanditisten der Bw., Herrn A und dem Geschäftsführer,

Herrn B beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) statt. Dabei gaben die Vertreter der Bw. an,

dass der Unternehmensbereich Tankstelle einen Deckungsbeitrag von ca. 3%, der Bereich

Argrarhandel (Handel mit Saatgut, Dünge- und Pflanzenschutzmittel sowie

Alternativprodukten) einen Deckungsbeitrag von ca. 4% und der Bereich Silo- und

Lagereibetrieb/Getreidetrocknung einen Deckungsbeitrag von ca. 20% erbringe.

Getrocknet werde überwiegend Mais, in geringem Umfang Raps und selten auch Weizen. Der

Ankauf erfolge von den Landwirten, verwiesen werde auf vorgelegte Abrechnungen. Der Ver-

kauf erfolge an in- und ausländische Abnehmer zur Erzeugung von Futtermittel.

Zwischen dem Betriebsbereich Getreidetrocknung und den übrigen Bereichen bestehe keine organisatorische Trennung.

Die als Beispiel für einen Ankauf von Mais von einem Landwirt vorgelegte Abrechnung (Datum 18.12.2012) weist u.a. folgende Details auf:

Angeführt werden das Bruttogewicht („Brutto kg“), die Feuchtigkeit in % („F %“) das Netto-

gewicht („Netto kg“) der Preis pro 100 kg) der „Warenwert“ (Nettогewicht * Preis) und „TK-

Verkauf" (=Abzug für Trocknung).

In Summe weist diese Abrechnung folgende Werte aus:

Brutto - kg	F %	Netto - kg	Preis EUR	Warenwert EUR	TK-Verkauf
37,520	32,30	28,275	22,32	6,310,98	- 1,107,89

Warenwert	6,310,98
Trocknung	<u>- 1,107,89</u>
Zwischensumme	5.203,09
+ 12% USt	624,37
Endsumme	<u>5.827,46</u>

In einer Bestätigung, betreffend die Übernahme von Mais von Landwirten sind (laut einer solchen als Beispiel vorgelegten Bestätigung vom 3.11.2012) folgende Angaben enthalten:

„Wir haben übernommen: Nassmais: Übernahmegericht : 13.550 kg

Feuchtigkeit 32,3%.....- 3.269 kg

.....10.281 kg

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkte

Strittig ist, ob der Betrieb der Bw. als Produktionsbetrieb iSd § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF des Budgetbegleitgesetzes 2011 (= Betrieb, dessen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht) zu qualifizieren ist.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit der Bw. in der Erbringung von Dienstleistungen liegt und daher ab Jänner 2011 kein Anspruch auf EnAbgVerg mehr bestehe. Die Bw. argumentiert hingegen, dass der Betriebsbereich Getreidetrocknung – vorwiegend Trocknung von Mais - als Dienstleistung einzustufen sei; durch diese Bearbeitung (Trocknung) entstünde ein neues, verkaufsfähiges und weiter verarbeitbares Produkt.

Außerdem ist nach Ansicht der Bw. die Wirksamkeit der Einschränkung des Anspruches auf

EnAbgVerg auf Produktionsbetriebe aus unionsrechtlichen Gründen erst ab Februar 2011 wirksam, sodass jedenfalls für den Monat Jänner 2011 ein Vergütungsanspruch bestehe.

Maßgeblicher Sachverhalt – Beweiswürdigung

Nach den Daten des ÖSTAT betreibt die Bw. eine Tankstelle und den Handel mit landwirtschaftlichen Produkten (Getreide, Saatgut, Futtermittel). Aus dem Steuerakt („Nachweis über die Erfassung als Unternehmer“) ist der Betriebsgegenstand „Silo- und Lagerungsbetrieb“ und „Handel mit landwirtschaftlichen Produkten“ ersichtlich. Die Bw. gab im Berufungsverfahren an, dass ihr Betrieb drei Bereiche umfasse, nämlich den Handel mit Treibstoffen (Dieseltankstelle), den Handel mit landwirtschaftlichen Produkten, Saatgut und Düngemittel und die Veredelung von Getreide - überwiegend „Nassmais“ - zu Trockenmais – bzw. Getreide (Produktion) durch Trocknung. Durch die Trocknung entsteht nach Ansicht der Bw. ein Produkt anderer Marktgängigkeit. Dadurch werde das Ausgangsprodukt „Nassmais“ zu einem verkaufsfähigen bzw. weiter verarbeitbaren Produkt gemacht.

Auf die Frage der Berufungsbehörde, ob getrennte Betriebe (Produktionsbetrieb und Dienstleistungsbetrieb) vorliegen gab die Bw. an, dass eine organisatorische Trennung der Betriebsbereiche nicht bestehe. Sie führte aus, dass sich der strittige Vergütungsantrag auf die Energieform Gas beziehe, welches ausschließlich für die Getreidetrocknung verwendet werde und daher eindeutig dem Produktionszweig zuzuordnen sei.

Daraus ergibt sich zusammen gefasst, dass der Betrieb der Bw. den Treibstoffhandel (Dieseltankstelle) und den Argrarhandel (Handel mit landwirtschaftlichen Produkten, Saatgut, Düng- und Pflanzenschutzmitteln) umfasst, welche Tätigkeiten offenbar auch von der Bw. als Dienstleistungen eingestuft werden. Strittig ist, ob die weitere Tätigkeit der Trocknung und Lagerung von Getreide (überwiegend Mais) als Produktion iSd EnAbgVergG zu qualifizieren ist und – falls dies zutrifft - ob diese Tätigkeit den Schwerpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit der Bw. darstellt.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Erwägungen

Nach § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Vergütung von Energieabgaben (Energieabgabenvergütungsgesetzes = EnAbgVergG) in der Fassung durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BudBG 2011), BGBI. I Nr. 111/2010, besteht ein Anspruch auf Vergütung nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht und soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger oder Wärme (Dampf oder Warmwasser), die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde, liefern.

Gemäß § 4 Abs. 7 EnAbgVergG sind die §§ 2 und 3, jeweils in der Fassung des BudBG 2011, vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergü-

tungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.

Im gegenständlichen Berufungsfall ist strittig, ob es sich beim Betrieb der Bw. um einen solchen handelt, dessen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht oder ob es sich um einen sogenannten Dienstleistungsbetrieb handelt, der gemäß der angeführten gesetzlichen Bestimmung von der Energieabgabevergütung ausgeschlossen ist.

Die Bw. argumentiert, dass die Trocknung von Getreide – vorwiegend von Mais (welchen sie als Nassmais bezeichnet) – als Produktionsvorgang im Sinne der besagten gesetzlichen Bestimmung zu qualifizieren ist und dass dieser Betriebsbereich den Schwerpunkt ihrer betrieblichen Tätigkeit darstellt.

Zu prüfen ist daher zunächst, ob die genannte Tätigkeit tatsächlich als „Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern“ gewertet werden kann, oder ob es sich dabei um eine Dienstleistung handelt.

Die strittige Tätigkeit besteht in der Trocknung von Getreide, vorwiegend von Mais. Mais weist eine Erntefeuchte zwischen 25 Prozent und 40 Prozent auf. Das feuchte Erntegut ist nicht lagerfähig und muss in einem energieaufwendigen Prozess auf 15 Prozent Endfeuchte getrocknet werden, damit es lagerfähig wird und weiter verarbeitet werden kann. Die Mais produzierenden Landwirten müssen daher bereits bei der Abschätzung des Ertragspotentials die Trocknungskosten berücksichtigen (siehe z.B. www/maiskommitee.de/web/upload/pdf/verwertung/trocknung-pdf). Auch wird offenbar in der Praxis – wie auch die von der Bw. vorgelegten Abrechnungen zeigen - beim Ankauf von „Nassmais“ auf Basis von „Trockenmais“ abgerechnet; mit anderen Worten: der Gewichtsverlust durch die Trocknung wird vom „Bruttogewicht“ abgezogen und so das „Nettогewicht“ ermittelt, auf dessen Basis die Abrechnung erfolgt. Überdiese wird den liefernden Landwirten vom Endpreis ein Betrag für die Trocknung abgezogen (siehe den oben wiedergegebenen Inhalt von Abrechnungen der Bw. über die Lieferung von „Nassmais“). Die Bw. bekommt von den Landwirten zwar „Nassmais“ geliefert, sie rechnet jedoch mit ihnen auf Basis von Trockenmais ab, weil sie den Gewichtsverlust durch die Trocknung abzieht und zudem einen Abzug für die Trocknung selbst vornimmt. Die wirtschaftliche Belastung durch die Notwendigkeit der Trocknung trägt daher nicht die Bw., sondern die den „Nassmais“ anliefernden Landwirte.

Herstellung (von körperlichen Wirtschaftsgütern) bedeutet im Zusammenhang mit der angeführten gesetzlichen Bestimmung, dass aus einem bestimmten Wirtschaftsgut durch

Bearbeitung oder Verarbeitung ein **anderes** Wirtschaftsgut entsteht.

In Gablers Wirtschaftslexikon (16. Auflage) wird der Begriff der Produktion umschrieben mit "Erzeugung, Fertigung, Herstellung"; dort wird auch ausgeführt, dass in der betriebswirtschaftlichen Literatur der Terminus "Fertigung" für die zusammenbauende Produktion und der Terminus "Erzeugung" für die chemische Produktion verwendet wird.

Die Tätigkeit der Trocknung von Getreide hat mit einer "Fertigung" oder "Erzeugung" im genannten Sinn offensichtlich nichts zu tun. Vielmehr wird durch die strittige Tätigkeit dasselbe Produkt (vorwiegend Mais) lediglich hinsichtlich seiner Qualität, namentlich hinsichtlich seines Feuchtigkeitsgehaltes, verändert (verbessert). Das **Produkt** selbst, **bleibt** nach der Trocknung seiner Art nach **dasselbe**: es handelt sich sowohl vorher, als auch nachher um Körnermais, der sich nur im prozentuellen Ausmaß der darin enthaltenen Feuchtigkeit unterscheidet.

Aus diesen Gründen kann die Getreidetrocknung nach Auffassung der Berufungsbehörde **nicht als Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern** im Sinne der besagten gesetzlichen Bestimmung eingestuft werden.

Überdies erscheint auf Grund der oben angeführten Umsatzverhältnisse zweifelhaft, ob der Betriebsbereich Getreidetrocknung im Berufungsjahr tatsächlich den Schwerpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit der Bw gebildet hat. Die von der Bw. angegebenen Deckungsbeiträge stellen lediglich Schätzungen dar, weshalb bei Qualifikation der Trocknung als Produktion noch näher zu prüfen gewesen wäre, ob der betriebliche Schwerpunkt tatsächlich in diesem Bereich gelegen war. Da die Berufungsbehörde den strittigen Bereich der Trocknung nicht als „Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“ einstuft, ist die Prüfung des betrieblichen Schwerpunktes jedoch entbehrlich.

Der Betrieb der Bw. fällt aus diesen Gründen unter die Ausschlussbestimmung des § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF des BudBG 2011.

Der Bw. ist aber aus europarechtlichen Gründen die Energieabgabenvergütung für den Monat Jänner 2011 zu gewähren: Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.08.2012, 2012/17/0175, ausgesprochen, dass die Einschränkung des Anspruches auf Energieabgabenvergütung durch § 2 Abs. 1 EnAbgVergG idF des BudBG, aus unionsrechtlichen Gründen erst Zeiträume ab Februar 2011 betreffen kann. Folglich sind Dienstleistungsbetrieben die auf den Monat Jänner 2011 entfallenden Erstattungsbeträge noch zu vergüten.

Die Berufungsbehörde hat die Bw. ersucht, eine Berechnung für den Monat Jänner 2011 vorzulegen und ihr mitgeteilt, dass bei Nichtvorlage einer solchen Berechnung beab-

sichtigt ist, die Vergütung für Jänner 2011 durch Aliquotierung (Zwölftelung) der Jahresberechnung für 2011 zu ermitteln. Dazu teilte die Bw. mit, dass ihr die Berechnung des Vergütungsanteiles für Jänner 2011 nicht möglich sei und daher die Aliquotierung die einzige Möglichkeit einer Aufteilung auf Monate darstelle.

Aus diesen Gründen wird die Berechnung des Vergütungsbetrages für Jänner 2011 durch eine Aliquotierung der Jahresbeträge (jeweils 1/12 der 2011 errechneten Jahresbeträge an Energieabgabe, des Nettoproduktionswertes 2011 und des allgemeinen Selbstbehaltens laut Berechnung der Vergütung für das ganze Kalenderjahr 2011 durch den Bw. selbst im Antrag "ENAV 1") in folgender Weise durchgeführt:

1/12 der bezahlten Energieabgabenvergütung (lt.Antrag ENAV 1)	838,79 €
1/12 von 0,5% des Nettoproduktionswertes (lt.Antrag ENAV 1)	- 205,78 €
minus 1/12 des Allgemeinen Selbstbehaltens	- 33,33 €
Rückerstattung lt. Berufungsentscheidung	599,68 €

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden

Linz, am 22. Mai 2013