

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 13. Juni 2017 und 4. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 26. April 2017 betreffend Energieabgabenvergütung 2011 bis 2013 sowie vom 15. Mai 2017 betreffend Energieabgabenvergütung 2014 und 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.05.2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf) für die Jahre 2011 bis 2015 eine Energieabgabenvergütung zusteht. Maßgeblich ist dabei die Frage, ob die Bf die Voraussetzungen des § 2 Abs 1 EAVG idF Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I Nr 111/2010 erfüllt und ihren betrieblichen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter hat.

Die Bf beantragte für die Jahre 2011 bis 2013 mit Anträgen vom 12.02.2013 (2011), 04.09.2013 (2012) und 18.08.2014 (2013) die Vergütung von Energieabgaben für den gesamten Betrieb sowie für die Jahre 2014 und 2015 mit Anträgen vom jeweils 03.05.2017 die Vergütung von Energieabgaben für einen Teilbetrieb Produktion.

Mit Bescheiden vom 27.03.2013, 10.09.2013 und 08.01.2015 wurden die Anträge der Jahre 2011 bis 2013 zunächst antragsgemäß veranlagt. Die Vergütungsbeträge wurden mit 108.989,97 Euro (2011), 134.632,15 Euro (2012) und 106.972,27 Euro (2013) festgesetzt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2013 wurde jedoch festgestellt, dass die Bf ihre Umsätze durchschnittlich nur zu 49 % aus der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern und zu 51 % aus der Erbringung von Dienstleistungen erziele. Nach Ansicht der Betriebsprüfung lag somit ein Mischbetrieb vor. Die Betriebsprüfung habe im Anschluss noch umfangreiche Ermittlungen angestellt, ob zumindest ein abgrenzbarer (Produktions-) Teilbetrieb vorliege, für den allenfalls eine gesonderte Energieabgabenvergütung zugelassen werden könnte, kam jedoch zu dem Ergebnis, *„dass weder eine Betriebseinheit, noch ein Teil eines Unternehmens, der in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, dh eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellt und dessen Schwerpunkt in der Produktion von körperlichen Wirtschaftsgütern liegt, gegeben ist.“*

Die Bescheide betreffend die Jahre 2011 bis 2013 wurden daher mit Bescheiden gem § 303 BAO „Wiederaufnahme des Verfahrens“ vom 15.05.2017 aufgehoben und die Vergütungsbeträge mit neuen Bescheiden vom selben Tag mit 10.258,59 Euro (für 2011) und 0,00 Euro (für 2012 und 2013) festgesetzt (Anmerkung durch das Gericht: § 2 Abs 1 EAVG idF Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl I Nr 111/2010 gilt erst ab 02/2011, daher gab es noch eine ENAV für 01/2011). Da im Zuge der Betriebsprüfung auch Unterlagen betreffend die Jahre 2014 und 2015 vorgelegt wurden und dem Finanzamt somit bekannt war, dass sich an den im Betrieb gegebenen Verhältnissen nichts geändert habe, wurden die Anträge auf Energieabgabenvergütung betreffend die Jahre 2014 und 2015 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung 2010 bis 2013 mit Bescheiden vom 15.05.2017 abgewiesen.

Mit Beschwerde vom 13.06.2017 gegen die (neuen) Sachbescheide der Jahre 2011 bis 2013 beantragte die Bf die Festsetzung der Energieabgabenvergütung für den gesamten Betrieb mit 90.569,04 Euro (2011), 101.144,93 Euro (2012) und 96.095,56 Euro (2013) oder alternativ für einen Teilbetrieb für Produktion mit 203.025,52 Euro (2011), 218.543,76 Euro (2012) und 203.828,05 Euro (2013). Für die Jahre 2014 und 2015 wurde mit Beschwerden vom 04.07.2017 nur noch die Festsetzung des Vergütungsbetrages für einen Teilbetrieb Produktion mit 200.042,36 Euro (2014) bzw 203.636,87 Euro (2015) beantragt. Weiters beantragte die Bf in ihren Beschwerden die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 BAO sowie die Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO. Begründend verwies die Bf in erster Linie auf die Rechtsprechung zum Urteil des EuGH über „Dillys Wellnesshotel GmbH“ und führte an: *„Es ist daher festzuhalten, dass die Einschränkung der Anspruchsberechtigung durch das BBG 2011 auf Produktionsbetriebe nicht in Kraft getreten ist. Es ist auch festzuhalten, dass eine Genehmigung der Kommission auch für die Jahre 2012, 2013 und 2014 nicht vorliegt und in diesen Jahren auch die Voraussetzungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung*

weiterhin nicht erfüllt waren. Das Inkrafttreten der Änderungen des EnAbgVergG durch das BBG 2011 könnte allenfalls durch die neue Gruppenfreistellungsverordnung, die ab dem 1.1.2015 in Geltung ist, bewirkt sein. Für die im gegenständlichen Fall strittigen Kalenderjahre steht unserer Meinung nach jedoch fest, dass diese Bestimmungen noch nicht gelten. Die angefochtenen Bescheide sind daher nach unserer Meinung rechtswidrig, da ihnen wegen Anwendung einer ungültigen Bestimmung die gesetzliche Grundlage fehlt.“ Weiters wurde ein Alternativantrag für einen Teilbetrieb für Produktion gestellt, jedoch auch betont, „*dass für den gegenständlichen Fall als erstes die Frage des Vorliegens einer Betriebseinheit zu beantworten ist.*“ Auch sieht die Bf in der Berechnung eines Durchschnitts dreier Jahre über die Umsätze eine bedeutungslose Methode. Die Bestimmungen des Gesetzes würden im Rahmen des § 1 Abs 1 des EnAbgVergG verdeutlichen, dass es auf den Zeitraum eines Kalender- bzw Wirtschaftsjahres ankomme. „*Alle für die Vergütung der Energieabgaben maßgeblichen Größen - Umsätze und Vorleistungen, Nettoproduktionswert und entrichtete Energieabgaben - werden für den Zeitraum des Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres ermittelt.*“

Abschließend brachte die Bf noch vor: „*Das Gesamtbild der Ausführungen der AP zeigt unserer Meinung nach, dass es am Verständnis für die hier maßgeblichen rechtlichen Vorschriften fehlt. Vielfach werden Formulierungen und Wortwendungen gebraucht, die einer Polemik sehr nahe kommen, aber nicht auf eine fundierte Analyse des Sachverhaltes, der eine rechtliche Beurteilung auf Basis der Rechtslage und der Auslegung rechtlicher Begriffe folgt, hinweisen. Dafür seien beispielhaft angeführt: "plötzlich der Ansicht", "wird nun sogar behauptet", "unvorbereitet und spontan", "vorbereitete Verteidigungslinie", "Behauptung eines komplett anderen Sachverhaltes", "passte daher die Aussage an" und "eingetretener Lerneffekte" angeführt.*“ Der Beschwerde wurden die Berechnungen der Energieabgabenvergütungen laut Erstantrag und die Berechnungen für einen Alternativantrag beigelegt.

Mit Beschwerden vom 04.07.2017 gegen die Bescheide für 2014 und 2015 hielt die Bf ihre Begründung der Beschwerde vom 13.06.2017 aufrecht. Zusätzlich stellte die Bf Kriterien für einen Teilbetrieb fest und brachte diese ebenso begründend für ihre Beschwerden ein. Betont wurde von der Bf jedoch, dass für den gegenständlichen Fall als erstes die Frage des Vorliegens einer Betriebseinheit zu beantworten sei und erst im zweiten Schritt die Kriterien für einen Teilbetrieb zu überprüfen seien.

Diese Beschwerden wurden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 03.08.2021 (betreffend 2011 bis 2013) und 13.09.2021 (betreffend 2014 und 2015) mit der Begründung, dass weder der Schwerpunkt des gesamten Betriebes in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt noch ein eigener Teilbetrieb Produktion besteht, abgewiesen. Begründend wurde von der belangten Behörde auf das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I Nr 111/2010 und den darin abgeänderten § 2 Abs 1 EnAbgVergG verwiesen. Weiters brachte die Behörde vor, dass „*der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.12.2019, Ro 2016/15/0041 klargestellt hat, dass die Novellierung der ENAV iRd BBG 2011 und die damit einhergehende Einschränkung seit Februar 2011 wirksam in Kraft getreten ist. Dienstleistungsbetriebe sind somit seit damals nicht mehr*

zur Geltendmachung von ENAV-Anträgen berechtigt.“ Zu den Alternativanträgen auf Festsetzung der ENAV für einen Teilbetrieb für Produktion führt die Behörde zusammengefasst aus: „Da im konkreten Fall ein Mischbetrieb vorliegt, der sowohl Umsätze aus der Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern (49 %) als auch Umsätze aus Dienstleistungen (51 %) erzielt, somit der Schwerpunkt des Betriebes nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt und auch keine Betriebseinheit, kein Teil eines Unternehmens, der in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, also eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, dessen Schwerpunkt in der Produktion von körperlichen Wirtschaftsgütern liegt, gegeben ist, steht eine Vergütung von Energieabgaben für die Jahre 2011, 2012 und 2013 nicht zu.

*Im Falle der ***Bf1*** treffen auch keine der Voraussetzungen für das Bestehen eines Teilbetriebes iS der EnergiesteuerRL zu. Es liegt KEIN Teil eines Unternehmens, KEIN in organisatorischer Hinsicht selbständiger Betrieb und KEINE aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit vor. Daher sind die Neuanträge auf Vergütung von Energieabgaben, welche einen Teilbetrieb Produktion betreffen, abzuweisen.“*

Dazu gab es in weiterer Folge noch eine ausführliche Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 17.04.2020. Darin wurden die Ermittlungsschritte, die Berechnungen und eine ausführliche rechtliche Würdigung des rechtserheblichen Sachverhaltes dargestellt.

Im nun gegenständlichen Vorlageantrag vom 29.10.2021 verwirft die Bf ihre Ansicht vom Vorliegen eines eigenständigen Teilbetriebes Produktion und beantragt die Festsetzung der Energieabgabenvergütung wieder für den gesamten Betrieb. Auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 BAO wurde wiederholt. Zur Beurteilung der Bedeutung des Wortes „Schwerpunkt“ bzw „Überwiegens“ brachte die Bf Vergleiche zu anderen steuerlichen Vorschriften vor und beharrte darauf, dass es hier bloß eine 50%-Grenze gäbe im Gegensatz zu den Energieabgabenrichtlinien. Darin wird von einer 80%-Grenze ausgegangen. Weiters begründete die Bf ihren Vorlageantrag damit, dass nicht die Umsatzzahlen der allein entscheidende Faktor für eine Schwerpunktbeurteilung seien, sondern dafür das Gesamtbild der Verhältnisse zähle und somit auch andere Kriterien bei der Beurteilung miteinzufließen hätten. Dazu wurden für die Bf relevante Zahlen für Wareneinsatz, Produktionskosten in Tonnen, Energieverbrauch oder Personalaufwand vorgelegt. Auch die ÖNACE-Klassifikation wurde für diese Beurteilung von der Bf als relevantes Detail vorgebracht. Dass die Bf somit mit ihrem Betrieb den Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter habe, wurde abschließend mit folgenden Überlegungen nachweislich begründet:

- „Auf Basis der ‚nackten‘ Umsatzzahlen sind Eigenproduktion und Handel weitgehend ausgeglichen, sodass sich so nicht abschließend klären lässt, worin der Schwerpunkt tatsächlich liegt.

- Werden zugekaufte Produkte, die sehr eng mit den Umsätzen aus der Eigenproduktion zusammenhängen, neutral behandelt, betragen allerdings die Umsätze aus der Produktion rund 60%.
- Wird zudem die Eigenproduktion der zugekauften Produkte (wie am Kunststoffrohrmarkt üblich) in Tonnen gemessen und gegenübergestellt, entfallen knapp unter 80% auf die Eigenproduktion.
- Unter Außerachtlassung der zugekauften Produkte, die sehr eng mit den Umsätzen aus der Eigenproduktion zusammenhängen, beträgt der Anteil der Eigenproduktion in Tonnen über 80%.
- Bei der **Bf1** erfolgt der Energieeinsatz ganz überwiegend im Produktionsprozess, sodass eine Versagung der Vergütungen zu einem dem Gesetzeszweck widersprechenden Wettbewerbsnachteil gegenüber ausländischen Produzenten führen würde.
- Auch der Wareneinsatz, die Organisationsausrichtung beim Personal, der Kollektivvertrag Chemische Industrie für den gesamten Betrieb, die ÖNACE-Klassifikation und der Außenauftritt sprechen dafür, dass der Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt.“

Mit Vorlagebericht vom 08.03.2022 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Abermals wiederholte die Behörde ihre Ausführungen zum BBG 2011 und die aktualisierte Version des § 2 Abs 1 EnAbgVergG. Die belangte Behörde beantragte weiterhin die Abweisung der Beschwerde, da sie der Meinung war, dass die Bf ihren betrieblichen Schwerpunkt nicht in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter habe.

Mit Beschluss vom 05.11.2024 wurde das Verfahren ausgesetzt und mit Schreiben vom 16.01.2025 wieder aufgenommen, da das Verfahren beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH 26.11.2024, Ro 2023/15/0013), zu welchem das gegenständliche Beschwerdeverfahren ausgesetzt wurde, beendet worden war. Mit diesem Schreiben vom 16.01.2025 wurde den Parteien die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben.

Die Bf äußerte sich dazu (nach Fristverlängerung) mit Schreiben vom 28.02.2025. Darin wurde überwiegend die Argumentation sowie Begründung aus dem Vorlageantrag vom 29.10.2021 wiederholt sowie auch darauf hingewiesen, dass sich die Sichtweise des VwGH mit jenem Standpunkt aus dem Vorlageantrag decke.

Die belangte Behörde nahm zum Beschluss des Gerichtes vom 16.01.2025 mit Schreiben vom 30.01.2025 Stellung. Darin verwies sie in erster Linie auf das Verhältnis der Umsatzerlöse. Weiters betonte die Behörde erneut, dass das Gesamtbild der Verhältnisse nicht nur die Produktion und Herstellung von Kunststoffrohren ergebe, sondern dass hier die Bf eine Komplettlösung in den Bereichen Haustechnik, Tiefbau, Bewässerung und Elektro anbieten würde und somit auch ein großer Teil an zugekauften Produkten zum Einsatz kommen würde.

Sie verwies auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Stellungnahme vom 17.04.2020 (Seite 4 bis 10) und beantragte weiterhin, die Beschwerde vollinhaltlich abzuweisen.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung des bisherigen Richters mit 01.07.2025 zugeteilt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde in gegenständlichem Beschwerdefall vom Bf gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO in der Beschwerde und im Vorlageantrag gestellt.

Zur mündlichen Verhandlung am 27.05.2026 sind zwei Vertreterinnen der belangten Behörde, eine steuerliche Vertreterin und ein steuerlicher Vertreter der Bf und der Prokurist der Bf erschienen.

Nach kurzer Wiedergabe des Verfahrensganges durch die Richterin führte die steuerliche Vertretung ergänzend aus, dass die Stellungnahme vom 28.02.2025 nicht lediglich Wiederholungen des bereits im Vorlageantrag erstatteten Vorbringens enthalte, sondern darüber hinaus auch Ausführungen zum Anlagevermögen sowie zu den betrieblich genutzten Flächen, einschließlich der Außenflächen, umfasse.

Die belangte Behörde ergänzte hierzu, dass sie ihre Rechtsansicht zu diesen beiden Aspekten bereits in der Stellungnahme vom 17.04.2020 sowie im Vorlagebericht eingehend dargelegt habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf führt einen Betrieb, der im Kunststoffrohr-Sektor tätig ist und laut Firmenbuch am 03.08.1993 gegründet wurde. Im Beschwerdezeitraum beschäftigte die Bf rund 300 Mitarbeiter an 22 Standorten in ganz Österreich und erzielte im Beschwerdezeitraum jährlich Umsätze zwischen 120 Mio Euro und 127 Mio Euro aus Eigenproduktion und Vertrieb an Handelswaren (Dienstleistungsbereich).

Die Bf ist laut der von der Statistik Austria herausgegebenen Systematik der Wirtschaftstätigkeiten ÖNACE 2008 wie folgt tätig (siehe Vorlageantrag, Seite 10):

- Hauptbranche: Herstellung von Platten, Folien, Schläuchen und Profilen aus Kunststoffen (22.21-0);
- Nebenbranche: Großhandel mit Metall- und Kunststoffwaren für Bauzwecke sowie Installationsbedarf für Gas, Wasser und Heizung (46.74-0).

Die Produktpalette der Bf reicht von Abwasserrohren im Innen- und Außenbereich, zu Bewässerungsanlagen, Heizungssystemen, Elektro-Systemen, usw.

Die Zentrale bzw die einzige Produktionsstätte der Bf befand sich im Prüfungszeitraum (2010 bis 2013) in Wr. Neudorf, in Krems war ein Lager angesiedelt und 20 Verkaufsniederlassungen in Österreich wurden ebenfalls unterhalten.

Der Imagebroschüre und dem Sortimentsbericht des geprüften Unternehmens ist zu entnehmen, dass der Fokus auf dem Bereich Kundenbetreuung und -beratung liegt, um die hergestellten Produkte auch einem entsprechenden Absatzmarkt zuführen zu können. Der Dienstleistungsbereich hat somit einen sehr hohen Stellenwert in diesem Betrieb.

Das Unternehmen ist als Mischbetrieb sowohl im Produktions- als auch im Dienstleistungsbereich tätig. Die Umsatzerlöse verteilen sich nahezu gleichmäßig auf beide Bereiche. Während in den Jahren 2011 und 2012 die Umsätze aus Handelswaren geringfügig überwogen, war in den Jahren 2013 bis 2015 ein leichtes Überwiegen der Umsätze aus der Eigenproduktion festzustellen. Dies ist den in der Beweiswürdigung dargestellten Zahlen zu entnehmen.

Auch das Verhältnis des Wareneinsatzes für die Eigenproduktion zum Wareneinsatz für Handelswaren zeigte sich im Beschwerdezeitraum relativ ausgewogen und lag bei knapp 50 % Eigenproduktion sowie 50 % Dienstleistungsbereich.

Der Energieverbrauch war im Produktionsbereich höher als im Dienstleistungsbereich. Auch hinsichtlich des Flächenbedarfs überwog die Produktion, da sowohl im Innen- als auch im Außenbereich mehr Flächen für die Produktion als für den Dienstleistungsbereich (Handel) benötigt wurden.

In Bezug auf den Personalaufwand ist festzustellen, dass der Gehaltsaufwand deutlich höher war als der Lohnaufwand. Darüber hinaus waren im Beschwerdezeitraum im Betrieb der Bf pro Jahr mehr als doppelt so viele Angestellte wie Arbeiter beschäftigt. Dies unterstreicht die erhebliche Bedeutung des Bereichs der Kundenbetreuung und -beratung und somit des Angestelltenbereichs innerhalb der betrieblichen Struktur.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht im Wesentlichen auf der vorliegenden Aktenlage, insbesondere den schriftlichen Vorbringen der Bf und den von dieser beigeschafften Unterlagen sowie den ausführlichen Stellungnahmen der Behörde.

- Zu den **Umsätzen** aus Eigenproduktion und aus Handelswaren (Dienstleistung):

Jahr	Umsatz aus Eigenproduktion		Umsatz aus Handelswaren	
2011	€ 59.515.869,16	49,5 %	€ 60.753.232,20	50,5 %
2012	€ 62.769.294,19	49,9 %	€ 63.111.383,28	50,1 %
2013	€ 63.093.505,73	51,3 %	€ 59.886.096,99	48,7 %
2014	€ 64.409.616,71	50,8 %	€ 62.413.709,24	49,2 %
2015	€ 58.248.636,09	50,8 %	€ 56.459.780,78	49,2 %

Quelle: Vorlageantrag, Seite 6

Fest steht, dass die Umsätze aus dem Verkauf selbst hergestellter Güter in den Jahren 2011 und 2012 weniger als 50 % der Gesamtumsätze betrugen. In den Jahren 2013 bis 2015 veränderte sich dieses Verhältnis geringfügig, sodass die Umsätze aus der Eigenproduktion auf knapp über 50 % anstiegen. Dies ergibt sich sowohl aus den aktenkundigen Unterlagen der Bf als auch aus den von der belangten Behörde in der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht (ab Seite 97) dargestellten Berechnungen. Zwar stimmen die von der Betriebsprüfung ermittelten Zahlen nicht vollständig mit jenen der Bf überein, sie weisen jedoch ebenfalls auf ein insgesamt weitgehend ausgeglichenes Verhältnis zwischen Eigenproduktion und Dienstleistungsbereich hin. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung betrug der Anteil der Umsätze aus der Eigenproduktion in den Jahren 2011 und 2012 48,67 % bzw 48,94 % und lag damit knapp unter der Hälfte der Gesamtumsätze. Ab dem Jahr 2013 überschritt dieser Anteil mit 50,41 % geringfügig die 50 %-Marke.

	2011	in %	2012	in %	2013	in %
Umsätze Produktion	53.765.928,07	48,67	56.308.414,79	48,94	56.872.041,15	50,41

Quelle: Beilage zum AP-Bericht, Seite 98

Die Bf erblickt den Schwerpunkt ihrer betrieblichen Tätigkeit im Produktionsbereich und misst dem Dienstleistungsbereich lediglich untergeordnete Bedeutung bei. Die belangte Behörde gelangt hingegen unter Hinweis auf die Umsatzverhältnisse zu der Auffassung, dass der Schwerpunkt im Dienstleistungsbereich liege. Sie verweist dabei insbesondere darauf, dass die Umsätze aus selbst hergestellten Gütern in den Jahren 2011 und 2012 jeweils weniger als 50 % der Gesamtumsätze betrugen.

Dazu ist seitens des Gerichts festzuhalten, dass weder ein Schwerpunkt im Produktionsbereich noch ein solcher im Dienstleistungsbereich festgestellt werden kann. Angesichts des nahezu ausgewogenen Verhältnisses sowohl der Umsatzerlöse als auch des Wareneinsatzes lässt sich kein eindeutiger Schwerpunkt zugunsten eines der beiden Bereiche erkennen. Die festgestellten Unterschiede sind lediglich geringfügig und vermögen eine überwiegende Bedeutung des einen oder des anderen Bereichs nicht zu begründen.

- Weiters brachte die Bf im Vorlageantrag auf Seite 6 unter Punkt 3.2. die Kennzahl „Umsatz aus Eigenproduktion unter Neutralisierung von zugekauften Produkten, die in engem

*Zusammenhang mit den Umsätzen aus der Eigenproduktion stehen“, als weiteres Kriterium für die Beurteilung des Schwerpunktes im Produktionsbereich vor. Darin wurde von der Bf ausgeführt wie folgt: „***Bf1*** stellt Produkte her, um diese vorrangig als Gesamtsystem zu verkaufen. Da die eigenproduzierten Waren idR nur als System sinnvoll eingesetzt werden können, wäre ohne die zugekaufte Ware auch kein Verkauf der Eigenproduktion möglich. Insoweit ist daher die zugekaufte Ware (zB das Formstück) unmittelbar für das selbst hergestellte Hauptprodukt (zB das Abwasserrohr) notwendig und wird de facto nur gemeinsam mit dem Hauptprodukt erworben (im Anschluss auch „systemrelevante Ergänzungsprodukte“).“*

Die Bf bringt damit selbst zum Ausdruck, dass sie zwar eigene Produkte herstellt, deren Verkauf jedoch teilweise nur unter Einbeziehung zugekaufter Waren möglich ist, welche wiederum eindeutig dem Handels- bzw Dienstleistungsbereich zuzurechnen sind.

- Diesen Gesichtspunkt bringt die Bf auch hinsichtlich des Wareneinsatzes zu 3.4. im Vorlageantrag, Seite 7 („Wareneinsatz für Zwecke der Eigenproduktion mit Neutralisierung von zugekauften Produkten, die sehr eng mit den Umsätzen aus der Eigenproduktion zusammenhängen“) vor. Dazu ist ergänzend festzuhalten, dass insoweit auf die zu den Umsatzzahlen bereits getroffenen Ausführungen verwiesen wird.

- Zum **Wareneinsatz** für Zwecke der Eigenproduktion und für Handelswaren (Dienstleistung):

Jahr	Wareneinsatz Eigenproduktion		Wareneinsatz Handelswaren	
2011	€ 37.047.510,31	52,3 %	€ 33.793.030,78	47,7 %
2012	€ 38.953.233,38	52,5 %	€ 35.244.696,64	47,5 %
2013	€ 38.495.926,53	53,4 %	€ 33.613.106,66	46,6 %
2014	€ 38.610.413,25	52,2 %	€ 35.315.789,98	47,8 %
2015	€ 38.547.287,76	54,0 %	€ 32.834.971,07	46,0 %

Quelle: Vorlageantrag, Seite 7

Die Bf bringt vor, dass auch auf der Eingangsseite der Wareneinsatz für die Eigenproduktion überwiege. Den von der Bf vorgelegten Zahlen ist jedoch wiederum ein insgesamt sehr ausgewogenes Verhältnis zu entnehmen, wobei diese ebenso nicht vollständig mit den von der belangten Behörde ermittelten Werten übereinstimmen. Das insgesamt ausgeglichene Verhältnis des Wareneinsatzes zwischen Produktions- und Dienstleistungsbereich wird durch die in der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 17.04.2020 für die Prüfungsjahre 2011 bis 2013 dargestellten Zahlen noch deutlicher aufgezeigt:

	2011		2012		2013	
	Produktion	Handel	Produktion	Handel	Produktion	Handel
Materialaufwand	30.068.550,33	32.749.387,72	34.097.180,51	33.620.750,03	31.632.000,64	31.903.467,85

Quelle: Stellungnahme vom 17.04.2020, Seite 10

Auf Grundlage dieser Zahlen stellt sich der Wareneinsatz prozentuell wie folgt dar: Im Jahr 2011 entfielen auf die Produktion 47,87 % und auf den Handel 52,13 %. Im Jahr 2012 betrug der Anteil der Produktion 50,35 % und jener des Handels 49,65 %. Im Jahr 2013 entfielen auf die Produktion 49,79 % und auf den Handel 50,21 %.

- Eigenproduktion gemessen in **Tonnen**:

Die Bf brachte im Vorlageantrag folgendes vor: *„Der gesamte Kunststoffrohmarkt im Sinne der industriellen Bedeutung der einzelnen Produzenten wird in Tonnen (Output) eingeteilt.“*

Daher sollte laut Angaben der Bf die Eigenproduktion in Tonnen Rückschlüsse über die Schwerpunktsetzung im Produktionsbereich zulassen:

Jahr	Eigenproduktion in Tonnen		Handelswaren in Tonnen	
2011	25.296,23 t	76,8 %	7.636,34 t	23,2 %
2012	25.482,48 t	76,6 %	7.773,21 t	23,4 %
2013	25.265,74 t	78,4 %	6.974,65 t	21,6 %
2014	26.148,22 t	78,5 %	7.166,98 t	21,5 %
2015	24.895,31 t	77,3 %	7.306,11 t	22,7 %

Quelle: Vorlageantrag, Seite 8

Laut Vorlageantrag stammen beispielsweise die Abwasserrohre aus der Eigenproduktion, während die Formstücke (Rohrabzweigungen) zugekauft werden. Es ist jedoch evident, dass die Rohre aufgrund ihrer Länge und Größe in der Regel ein deutlich höheres Gewicht aufweisen als die vergleichsweise kurzen Verbindungsstücke, welche zugekauft werden. Allein aus dem Umstand, dass eine derartige Aufteilung im industriellen Bereich üblich ist, leitet das Gericht jedoch keine Schwerpunktsetzung des Betriebes im Produktionsbereich ab.

- Organisationsausrichtung des **Personals**:

Von der Bf wurde folgendes vorgebracht: *„Auch beim Personal zeigt sich deutlich, dass der Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt. Denn auch ein Hersteller von Waren, der gar keine Handelswaren führt, muss die eigenproduzierten Waren verkaufen und sich um entsprechende Absatzwege mit Vertriebs- und Verkaufspersonal kümmern. Wird daher (stark vereinfacht und noch ohne Neutralisierung der systemrelevanten Ergänzungsprodukte) angenommen, dass das Personal im Management und in der Verwaltung, im Vertrieb, in der Forschung und Entwicklung sowie in der Logistik und in den Verkaufsniederlassungen 50:50 zuzuordnen ist, ergibt sich folgendes Bild in Vollzeitäquivalenten:“*

	2011	2012	2013	2014	2015	Durchschnitt	Produktion	Handelsware
Management & Verw.	23	24	25	26	27	25,1	12,5	12,5
Vertrieb	76	75	78	77	79	77,1	38,6	38,6
F & E	3	3	3	3	3	3,0	1,5	1,5
Logistik & Verkauf	77	80	77	78	78	78,0	39,0	39,0
Produktion	96	104	106	103	102	102,2	102,2	0,0
Gesamt	276	285	289	287	290	285,4	193,8	91,6
(in %)							68 %	32 %

Quelle: Vorlageantrag, Seite 9/10

Die im Vorlageantrag enthaltene Darstellung des Personalaufwandes der Bf, wonach rund 68 % des Personals im Produktionsbereich tätig gewesen seien, wurde in der mündlichen Verhandlung vom 27.05.2026 auf Nachfrage des Gerichts vom aktuellen Prokuristen der Bf, der erst seit dem Jahr 2021 im Unternehmen tätig ist, nach dessen aktuellem Kenntnisstand erläutert.

Eingangs führte er aus, dass er davon ausgehe, dass sich zwischen dem Beschwerdezeitraum und dem Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung keine wesentlichen Änderungen ergeben hätten.

Die Frage des Gerichtes lautete wie folgt:

„Laut Anhang der Bilanzen 2011 bis 2015 gab es folgende Zahlen für Arbeiter: 2011 74,1, 2012 78,1, 2013 83,5, 2014 85,5 und 2015 85,5. In Ihrem Vorlageantrag bringen Sie auf der Seite 10 eine Tabelle mit der Organisationsausrichtung beim Personal vor, in welcher grundsätzlich wieder ein 50%/50% Verhältnis für die Bereiche Produktion und Handelswaren angenommen wurde, und zwar für die Bereiche Management & Vertrieb, Forschung & Entwicklung, Logistik & Verkauf. Im Bereich der Produktion findet man für die Jahre folgende Auflistung: 2011 96 Personen, 2012 104 Personen, 2013 106 Personen, 2014 103 Personen und 2015 102 Personen. Können Sie mir bitte erläutern, welche Aufgabe rund 18-22 Angestellte im Bereich der Produktion haben?“

Der aktuelle Prokurist der Bf führte aus, dass es sich bei den genannten Funktionen um den Werksleiter, den Schichtleiter sowie den Fertigungsleiter handle. Weiters wurde dargelegt, dass eigene Abteilungen für Produktions- und Bestandsplanung bestanden, in denen überwiegend Angestellte tätig gewesen seien. Auch in den Bereichen „Safety“ und „Lean-Management“ seien Angestellte beschäftigt gewesen, die dem Produktionsbereich zuzurechnen seien.

	2011	2012	2013
Personalaufwand gesamt	17.175.466,35	17.817.662,32	18.313.726,50
davon Löhne	2.858.376,58	3.251.122,94	3.427.945,16
davon Gehälter	9.788.774,24	9.916.584,10	10.475.653,82

Quelle: Stellungnahme vom 17.04.2020, Seite 9

Da Lohn- und Gehaltskosten nicht zu den Vorleistungen im Sinne des EnAbgVergG zählen, liegen für den Prüfungszeitraum diesbezüglich keine entsprechenden Unterlagen vor. Der Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens kann jedoch entnommen werden, dass die Gehaltskosten im Prüfungszeitraum deutlich höher waren als die Lohnkosten. Diese Differenz lässt sich nicht allein durch ein höheres Entlohnungsniveau von Angestellten gegenüber Arbeitern erklären.

Aus dem Anhang der jeweiligen Bilanzen ergibt sich zudem, dass im Betrieb deutlich mehr Angestellte als Arbeiter beschäftigt waren, und zwar jeweils mehr als doppelt so viele Angestellte wie Arbeiter:

	2011	2012	2013	2014	2015
Angestellte	173,8	173,5	174,4	173,2	176,4
Arbeiter	74,1	78,1	83,5	85,5	85,5

Die Ausführungen des Prokuristen der Bf in der mündlichen Verhandlung, wonach Angestellte im Produktionsbereich bestimmte Tätigkeiten ausüben würden, erscheinen nach dem aktuellen Erfahrungsstand plausibel und nachvollziehbar. Eine Überprüfung dieser Angaben für den Beschwerdezeitraum ist jedoch nicht mehr möglich, insbesondere dahingehend, ob der derzeitige Kenntnisstand auch auf den Beschwerdezeitraum übertragbar ist.

Nicht nachvollziehbar sind jedoch die Ausführungen zur Organisationsausrichtung beim Personal im Vorlageantrag auf Seite 9 (wie oben dargestellt). Es entspricht nicht den allgemeinen Erfahrungswerten, dass aus einem nahezu ausgeglichenen Verhältnis von Umsätzen bzw Wareneinsatz (50 % Eigenproduktion zu 50 % Dienstleistung) eine automatische Zuordnung der Mitarbeiter in den Bereichen Verwaltung, Vertrieb, Logistik oder Verkaufsniederlassungen im Verhältnis 50 % Produktionsbereich zu 50 % Dienstleistungsbereich abgeleitet werden kann.

Vielmehr ergibt sich aus dem vorhandenen Zahlenmaterial, dass es im Beschwerdezeitraum mehr als doppelt so viele Angestellte als Arbeiter pro Jahr im Betrieb der Bf gegeben hat und dass auch der Gehaltsaufwand dementsprechend deutlich höher war als der Lohnaufwand. Ein Überwiegen des Produktionsbereichs aufgrund der Personaleinsatzstruktur wird vom Gericht daher ebenfalls nicht erkannt.

- Die Bf brachte in ihrem Vorlageantrag vom 29.10.2021 auf Seite 8 auch den Energieverbrauch als möglichen Indikator für einen betrieblichen Schwerpunkt vor. Sie führte aus, dass die Bf einem externen Energieaudit unterzogen worden wäre, welches ergeben habe, dass der Energieeinsatz überwiegend im Produktionsprozess gelegen sei. Dass der Energieverbrauch im Produktionsbereich regelmäßig höher ausfällt als im Dienstleistungsbereich, entspricht jedoch der allgemeinen Lebenserfahrung, da Maschinen im

Herstellungsprozess typischerweise einen deutlich höheren Energiebedarf aufweisen als Verkaufsniederlassungen oder der Verwaltungsbereich eines Unternehmens.

- Zu dem von der Bf vorgebrachten Argument des Anlagevermögens bzw der genutzten Fläche, „dass es sehr wohl auch Dienstleistungsbetriebe, wie zum Beispiel das Rechenzentrum oder Logistikbetriebe, gibt, die einen hohen Flächenbedarf und Anlagenintensität haben“, wird folgendes angemerkt: Die Bf führt einen Mischbetrieb, in dem sowohl Produktion als auch Verkauf bzw Handel (Dienstleistung) betrieben werden. Dass der Produktionsbereich dabei teilweise einen höheren Flächenbedarf für Maschinen und Produktionsstraßen aufweist als der Vertrieb der hergestellten Produkte, ist immanent.

Dies gilt ebenso für das Anlagevermögen. Es entspricht den allgemeinen Erfahrungswerten, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten für Produktionsmaschinen, Produktionsstraßen sowie die dazugehörigen Hallen regelmäßig höher sind als jene für Büroeinrichtungen, Büroausstattung oder Verkaufsräumlichkeiten.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass sowohl hinsichtlich der Umsatzzahlen als auch des Wareneinsatzes sowie in einer Gesamtbetrachtung der betrieblichen Verhältnisse für den Zeitraum 2011 bis 2015 ein insgesamt weitgehend ausgeglichenes Verhältnis zwischen den Bereichen Produktion und Dienstleistung vorlag. Auf Grund der Personalauslastung war die in den Imagebroschüren dargestellte Kundenberatung und -betreuung jedenfalls von wesentlicher Bedeutung. Ein Schwerpunkt in der Herstellung der körperlichen Wirtschaftsgüter konnte daher nicht festgestellt werden.

Ergänzend wird hier noch festgehalten, dass aufgrund der oben dargelegten Sachlage das Bundesfinanzgericht ein Vorliegen von zwei selbständigen, abgrenzbaren Teilbetrieben (wie auch von der Bf bereits wieder im Vorlageantrag zurückgezogen) ebenso für unzutreffend hält.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist in gegenständlichem Beschwerdefall, ob die Bf in den Beschwerdejahre ein Produktionsbetrieb im Sinne des § 2 Abs 1 EAVG war, der seinen betrieblichen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, bei denen es sich nicht um in § 1 Abs 3 EAVG genannte Energieträger oder Wärme handelt, hatte. Nur dann steht der Bf für diese Jahre (im Jahr 2011 ab Februar) eine Energieabgabenvergütung zu.

Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I Nr 111/2010, normierten Änderungen des EAVG sind mit 01.02.2011 in Kraft getreten (vgl VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041). Gemäß § 2 Abs 1 EAVG idF BGBl I Nr 111/2010 ist ab diesem Zeitpunkt ein Anspruch auf Vergütung nur (mehr) für Betriebe gegeben, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher

Wirtschaftsgüter besteht und soweit sie nicht die in § 1 Abs 3 EAVG genannten Energieträger (Strom, Erdgas, Kohle, Heizöl, Flüssiggas) oder Wärme (Dampf oder Warmwasser), die aus den in § 1 Abs 3 EAVG genannten Energieträgern erzeugt wurde, liefern.

Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage 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 (vgl VwGH 18.12.2019, Ro 2015/15/0021).

Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Unterscheidung zwischen Betrieben mit Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter und anderen Betrieben hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 04.10.2012, B 321/12, ausgesprochen, dass der Gesetzgeber im Hinblick auf die typischerweise unterschiedliche Wettbewerbssituation im Recht der Energieabgabenvergütung zwischen Produktions- und Dienstleistungsbetrieben differenziert und letztere davon ausschließen durfte. Dienstleistungsbetriebe (auch energieintensive Dienstleistungsbetriebe) seien durch Standort- und Personengebundenheit sowie durch das Zusammenfallen von "Produktion" und "Verbrauch" gekennzeichnet, auch wenn es – nicht zuletzt im Hinblick auf die moderne Informationstechnologie – bei einzelnen Dienstleistungen zu einer Trennung von "Produktion" und "Verbrauch" kommen könne. Der typische Produktionsbetrieb erzeuge demgegenüber in der Regel Güter, die global gehandelt werden könnten, für den Konsumenten mit ausländischen Produkten ohne weiteres austauschbar seien und bei denen daher die Produktionskosten eine entscheidende Rolle spielten. Der inländische Produktionsbetrieb sei dem internationalen Wettbewerb auch dadurch ausgesetzt, dass ausländische Produkte auf dem Inlandsmarkt angeboten und damit in Wettbewerb zu inländischen Produkten treten würden.

Das Energieabgabenvergütungsgesetz enthält keine nähere Regelung, anhand welcher Parameter der "Schwerpunkt" des Betriebes zu bestimmen ist. Diese Frage ist von Bedeutung bei Mischbetrieben, die wie im vorliegenden Fall sowohl Dienstleistungen erbringen als auch produzierend tätig werden.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für Zwecke der Feststellung des Schwerpunkts der betrieblichen Tätigkeit vor allem auf die Umsatzverhältnisse zwischen Produktions- und Dienstleistungserlösen abzustellen: Die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter stellt dann den Schwerpunkt einer betrieblichen Tätigkeit dar, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Antragszeitraum weit überwiegend – das wären jedenfalls mehr als 80% der Umsätze – körperliche Wirtschaftsgüter produziert werden, und andere Tätigkeiten (Dienstleistungen) nur in untergeordnetem Ausmaß vorliegen. Maßgeblich sind jene Lieferungen und sonstigen Leistungen, für die die Steuerschuld nach § 19 Abs 2 UStG 1994 im Antragszeitraum entstanden ist (EnAbgR Rz 227 – dabei handelt es sich jedoch um eine nicht für das Gericht bindende Verwaltungsmeinung).

Diese Rechtsansicht kann sich insofern auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stützen, als hier festgehalten wird, dass sich das EAVG im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994 (vgl beispielsweise die Bestimmung des Nettoproduktionswertes in § 1 Abs 1 EAVG, wo ausdrücklich auf die Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und 2 des UStG 1994 abgestellt wird) und des Zollrechts (vgl § 1 Abs 3 EAVG) bedient. Dementsprechend obliegt nach § 2 Abs 4 EAVG die Vergütung dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt (und nicht jenem, welches für die ertragsteuerliche Veranlagung zuständig ist) (VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118).

Davon abgeleitet hat das Bundesfinanzgericht in einer Reihe von Entscheidungen den Schwerpunkt der Tätigkeit des antragstellenden Unternehmens aufgrund der erzielten Umsätze beurteilt. Das Bundesfinanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass etwa eine Müllverwertungsanlage nicht als Betrieb mit Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter zu qualifizieren ist, da der überwiegende Teil der Erlöse für die Müllabnahme erzielt wird (siehe BFG vom 01.07.2020, RV/6100025/2014, BFG vom 09.04.2020, RV/2100516/2015, BFG 12.02.2020, RV/2101349/2017).

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass der steuerliche Vertreter auf das VfGH-Verfahren zu E 2529/2020 Bezug genommen hat, da diesem Verfahren die abweisende Entscheidung des BFG vom 29.06.2020, RV/4100040/2020, ebenfalls betreffend eine Müllverbrennungsanlage, zu Grunde lag. Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der Beschwerde aber in der Folge abgelehnt (VfGH 23.06.2021, E 2529/2020). Eine Revision an den VwGH wurde – soweit ersichtlich – nicht eingebracht.

Ein Produktionsbetrieb ist durch den überwiegenden Verkauf von selbst produzierten Wirtschaftsgütern gekennzeichnet, wenn Dienstleistungen im Betrieb nur eine untergeordnete Rolle spielen. Der Verfassungsgerichtshof (VfGH 04.10.2012, B 321/12) hält fest: "*Der typische Produktionsbetrieb erzeugt in der Regel Güter, die global gehandelt werden (können), ...*" Dieser Aussage schließt sich der Verwaltungsgerichtshof an, wenn er die Weiterveräußerung von selbst erzeugten Produkten als wesentlich ansieht (VwGH 29.06.2022, Ro 2020/15/0020). Daraus lässt sich schließen, dass für den Tätigkeitsschwerpunkt die Umsätze ausschlaggebend sind. Diese Linie wurde in der Rechtsprechung des VwGH jüngst mit dem Erkenntnis vom 26.11.2024, Ro 2023/15/0013 verstärkt. Maßgeblicher Faktor für die Bestimmung des Schwerpunktes eines Unternehmens ist das Verhältnis der Umsatzerlöse. Gemäß § 1 EAVG sind für die Berechnung des Vergütungsbetrages den Umsätzen, die ein Unternehmer erzielt, die an ihn erbrachten Vorleistungen gegenüberzustellen und daraus der Nettoproduktionswert zu errechnen. Die Umsatzerlöse spielen somit eine wesentliche Rolle für die Errechnung des Vergütungsbetrages. Sie sind auch als ein maßgeblicher Faktor für die Bestimmung des Schwerpunktes eines Unternehmens heranzuziehen, weil sich aus dem Verhältnis der Umsatzerlöse erkennen lässt, womit ein Unternehmen hauptsächlich seine Einkünfte erzielt und worin somit dessen wirtschaftliches Gewicht liegt. Das reine Abstellen auf die Frage, von welchem Bereich der Großteil der von einem Unternehmen bezogene Energie verwendet wird,

ist bei einem Mischbetrieb demgegenüber nicht geeignet, den Schwerpunkt eines Unternehmens zu bestimmen, weil selbst bei geringfügiger Produktion, für die aber der Großteil der Energie eines Unternehmens verwendet wird, dieser schon im produzierenden Bereich liegen würde, ohne dass aber ein Schwerpunkt auf Produktionstätigkeiten erkennbar wäre. Insgesamt ist bei Mischbetrieben jedoch nicht nur auf die Umsatzerlöse abzustellen, sondern das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich.

Stellt man entsprechend dieser Rechtsansicht zur Feststellung des Schwerpunkts der betrieblichen Tätigkeit der Bf primär auf die Umsatzverhältnisse ab, kann die Bf jedenfalls nicht als Betrieb mit Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter qualifiziert werden, zumal die Umsätze aus der Eigenproduktion in den Beschwerdejahren jeweils lediglich knapp 50 % der Gesamtumsätze erreichen, wie aus der nachfolgenden Darstellung ersichtlich ist:

	2011	2012	2013	2014	2015
Umsätze aus Eigenproduktion	59.515.869,16	62.769.294,19	63.093.505,73	64.409.616,71	58.248.636,09
Gesamtumsätze	120.269.101,36	125.880.677,48	122.979.602,72	126.823.325,95	114.708.416,87
Verhältnis	49,5%	49,9%	51,3%	50,8%	50,8%

Die übrigen Umsätze aus dem Verkauf der zugekauften Ware waren dem Dienstleistungsbereich zuzuordnen (siehe oben unter dem Punkt Beweiswürdigung). Im Bereich der Umsatzerlöse ist somit weder ein Schwerpunkt in die eine noch in die andere Richtung erkennbar, da insgesamt ein nahezu ausgeglichenes Verhältnis zwischen den Bereichen Produktion und Dienstleistung vorliegt. Daraus ergibt sich, dass der allfällige „Wettbewerbsvorteil“ gegenüber reinen Selbstproduzenten darin liegt, dass selbst bei einem geringeren Absatz von Eigenprodukten weiterhin knapp die Hälfte des Umsatzes durch den Handel mit zugekauften und weiterveräußerten Waren erzielt werden kann.

Im Zuge einer Gesamtbetrachtung im Sinne der Rechtsanschauung des VwGH (26.11.2024, Ro 2023/15/0013) ist zur Feststellung des betrieblichen Schwerpunkts auf weitere Umstände Bedacht zu nehmen:

Soweit der Verfassungsgerichtshof wie erwähnt auf die internationale Wettbewerbssituation von Produktionsbetrieben Bezug nimmt, ist der Bf zuzugestehen, dass sie in ihrem Produktionsbereich dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt ist. Dies trifft aber auf jeden Mischbetrieb zu.

Die Gewährung der Energieabgabenvergütung für die Bf als Mischbetrieb würde bedeuten, dass damit zwar die Wettbewerbsfähigkeit des Produktionsbereiches gefördert wird, gleichzeitig würde aber auch eine Förderung des nicht unbeträchtlichen Dienstleistungsbereiches eintreten, was offensichtlich nicht in der Intention des Gesetzgebers

liegt (siehe Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011, 981 Blg NR 24 GP 141).

Der Verfassungsgerichtshof stützt sich bei der Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Dienstleistungs- und Produktionsbetrieben auch darauf, dass die Produktionskosten bei typischen Produktionsbetrieben eine entscheidende Rolle spielen (VfGH 04.10.2012, B 321/12).

Dazu war festzustellen, dass auch im Bereich des Wareneinsatzes bei der Bf in den Beschwerdejahren ein relativ ausgeglichenes Verhältnis vorlag. Der Wareneinsatz für die Eigenproduktion war in den Beschwerdejahren jeweils knapp über 50%, jener für den Dienstleistungsbereich knapp unter 50%. Auch in dieser Hinsicht kann die Bf nicht als typischer Produktionsbetrieb bezeichnet werden, da hier kein Schwerpunkt definiert werden kann, wenn es zwei Bereiche in einem Betrieb gibt, welche in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen.

Die von der Bf ins Treffen geführten weiteren Argumente hinsichtlich des Personals, die ÖNACE-Klassifikation, die Kennzahl des Outputs in Tonnen, der Außenauftritt als auch die Neutralisierung von zugekauften Produkten hinsichtlich Umsatz und auch Wareneinsatz sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht ausreichend, um die Schwerpunktsetzung im Produktionsbereich zu erfüllen.

Zusammenfassend und wiederholend wird nochmals festgehalten:

Laut Vorlageantrag stammen beispielsweise die Abwasserrohre aus der Eigenproduktion und die Formstücke (Rohrabzweigungen) werden zugekauft. Es ist evident, dass die Rohre aufgrund ihrer Länge und Größe in der Regel ein deutlich höheres Gewicht aufweisen als die vergleichsweise kurzen Verbindungsstücke.

Zugekaufte Produkte, die lediglich eine ergänzende Funktion zu den selbst hergestellten Produkten haben, seien neutral zu behandeln, dann wäre auch der Wareneinsatz der Eigenproduktion deutlich höher als jener der Handelswaren. Das Gericht stellt jedoch fest, dass gerade jene „neutrale“ Produkte jedenfalls dem Dienstleistungsbereich zuzuordnen sind – ohne den Zukauf jener Produkte scheinen die eigenproduzierten Produkte teilweise nicht verkäuflich bzw sinnvoll verwendbar zu sein.

Der Außenauftritt beschreibt im ersten Schritt, dass die Bf Österreichs führender Kunststoffproduzent sei, in weiterer Folge jedoch liegt der Fokus der Bf jedenfalls auf dem Bereich der Kundenbetreuung und -beratung, wie den Imagebroschüren der Bf zu entnehmen ist. Dem Kunden wird ein Gesamtpaket/eine Gesamtlösung angeboten, ob dies aus eigenproduzierten oder zugekauften Produkten oder aus beiden besteht, wird nach außen hin nicht erkennbar. Fest steht weiters, dass zum Beschwerdezeitpunkt lediglich eine Produktionsstätte in Österreich bestanden hat, demgegenüber jedoch 20 Vertriebsniederlassungen vorhanden waren. Dies spiegelt sich auch im Personalbereich wider. Der überwiegende Teil der Personalkosten entfällt auf den Posten „Gehälter“, welcher die Vergütung der Angestellten umfasst. Die Bereiche „Produktion/Innovation/Lean Six Sigma“

sowie „Vertrieb & Marketing“ stehen in einem wechselseitigen Abhängigkeitsverhältnis zueinander und dienen einander. Eine eigenständige, voneinander unabhängige Organisation dieser Bereiche liegt nicht vor. Keiner der beiden Bereiche stellt somit für sich allein einen vollständigen Organismus des Wirtschaftslebens dar, der objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen würde.

Abschließend ist daher festzuhalten, dass die Bf in den Beschwerdejahren nicht nur nach den Umsatzverhältnissen keinen Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter aufwies, sondern auch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt, dass der Schwerpunkt nicht im Produktionsbereich lag. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass die Bf eigenständig Dienstleistungen von nicht unerheblicher wirtschaftlicher Bedeutung erbrachte.

Die Bf hat daher für die Beschwerdejahre ab Februar 2011 keinen Anspruch mehr auf Energieabgabenvergütung weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das vorliegende Erkenntnis stützt sich auf die zitierte Rechtsprechung der Höchstgerichte, insbesondere auf die Rechtsprechung des VwGH zum EAVG in der Fassung nach dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111. Es war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen und die Revision daher nicht zuzulassen.

Graz, am 16. Juni 2026