

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***BfAdr***, vertreten durch KWR Karasek Wietrzyk Rechtsanwälte GmbH, Fleischmarkt 1 Tür 3.Stock, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 8. März 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 17. Februar 2022 betreffend Energieabgabenvergütung für die Zeiträume 07/2016-06/2017, 07/2017-06/2018, 07/2018-06/2019 und Zeitraum 07/2019-06/2020, jeweils zu Steuernummer ***BfStNr***, und die Beschwerde vom 5. Jänner 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Dezember 2022 betreffend Energieabgabenvergütung für den Zeitraum 07/2020-06/2021 zu Steuernummer ***BfStNr*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird für den Zeitraum 07/2016-06/2017 mit EUR 11.152,96, 07/2017-06/2018 mit EUR 12.661,88, 07/2018-06/2019 mit EUR 8.898,90, 07/2019-06/2020 mit EUR 11.994,94 und 07/2020-06/2021 mit EUR 15.670,26 festgesetzt.

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

Der Beschwerdeführer (in der Folge „Bf.“) stellte **Anträge auf Vergütung von Energieabgaben** für die Zeiträume 07/2016-06/2017, 07/2017-06/2018, 07/2018-06/2019, 07/2019-06/2020 und 07/2020-06/2021. Mit **Bescheiden** vom 17.2.2022 wies das Finanzamt Österreich (in der Folge „belangte Behörde“) die Anträge für die ersten vier Zeiträume mit der Begründung, der Bf. führe einen Dienstleistungsbetrieb, ab. Der Bf. legte die **Beschwerde** vom 8.3.2022 gegen diese Bescheide ein. Mit **Bescheid** vom 13.12.2022 wies die belangte Behörde den Antrag für

den fünften Zeitraum mit derselben Begründung ab. Der Bf. legte die **Beschwerde** vom 5.1.2023 gegen diesen Bescheid ein.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 6.7.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerden ab. Der Bf. begehrte mit **Vorlageantrag** vom 18.7.2023 die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde legte die Sache dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht** vom 28.9.2023 vor.

Mit **Verfügung** des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25.6.2025 wurde der Beschwerdeakt der mit 1.2.2025 neu eingerichteten Gerichtsabteilung 6004 zugewiesen.

Am 24.2.2026 wurde ein **Erörterungstermin** durchgeführt, in dem dem Bf. u.a. eine Urkundenvorlage aufgetragen wurde. Dieser Aufforderung kam der Bf. mit **Stellungnahme** samt Urkundenvorlage vom 9.4.2026 nach. Diese wurde der belangten Behörde übermittelt, woraufhin die belangte Behörde die **Stellungnahme** vom 8.5.2026 abgab. Auf diese Stellungnahme wiederum reagierte der Bf. mit **Gegenäußerung** vom 20.5.2026. Diese Gegenäußerung sowie eine E-Mail des Bf. samt Beilagen vom 17.6.2026 wurde der belangten Behörde ebenfalls übermittelt. Die belangte Behörde verzichtete auf eine Stellungnahme.

Hinzuweisen ist auf das **Parallelverfahren** zum gleichgelagerten Sachverhalt in früheren Zeiträumen, das von der erkennenden Gerichtsabteilung unter der Geschäftszahl RV/5100860/2024 geführt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist im Bereich des „Entlackens“ von Metallteilen (Entfernung von Lackschichten, Verschleißbelägen, Gummierungen, Kunststoffanhaftungen und Kleberesten) gewerblich tätig und hat ein abweichendes Geschäftsjahr, das vom 1.7. eines Jahres bis zum 30.6. des Folgejahres reicht. Der Betrieb des Bf. gehört gemäß ÖNACE-Zuordnung zum Bereich C 25.61-0 „Oberflächenveredlung/Wärmebehandlung“ und lässt sich nicht in Teilbetriebe abgrenzen.

Die Entlackungsverfahren des Bf. sind mit einem erheblichen Bedarf an Elektrizität und Erdgas verbunden. Im Beschwerdezeitraum leistete der Bf. folgende Energieabgaben:

- 07/2016-06/2017:
 - Elektrizitätsabgabe: EUR 4.368,45
 - Erdgasabgabe: EUR 10.318,24
- 07/2017-06/2018:
 - Elektrizitätsabgabe: EUR 4.153,86
 - Erdgasabgabe: EUR 11.838,82

- 07/2018-06/2019:
 - Elektrizitätsabgabe: EUR 3.896,27
 - Erdgasabgabe: EUR 8.516,11
- 07/2019-06/2020:
 - Elektrizitätsabgabe: EUR 4.044,26
 - Erdgasabgabe: EUR 10.710,02
- 07/2020-06/2021:
 - Elektrizitätsabgabe: EUR 4.102,05
 - Erdgasabgabe: EUR 13.311,01

Der Bf. beantragte die Vergütung der folgenden Elektrizitäts- und Erdgasabgaben (Auszahlungssumme):

- 07/2016-06/2017: EUR 11.152,96
- 07/2017-06/2018: EUR 12.661,88
- 07/2018-06/2019: EUR 8.898,90
- 07/2019-06/2020: EUR 11.994,94
- 07/2020-06/2021: EUR 15.670,26

Der Bf. erbringt größtenteils B2B-Leistungen. Daneben erbringt er in kleinem Umfang **B2C-Leistungen** (z.B. Entlacken von Gartentoren für Hausbesitzer). Die **B2B-Leistungen** des Bf. stellen sich im Konkreten wie folgt dar:

- **Entfernung von Fehllackierungen:** Fehllackierte Metallteile werden entlackt, dem Auftraggeber zurückgestellt und von diesem bzw. dessen Auftraggeber in ein Endprodukt verbaut;
- **Entlackung von Metallkomponenten:** Durch Entlackung können Metallkomponenten, die beim Beschichtungsprozess benötigt werden, als neuwertige Ware durch den Auftraggeber wiederverwendet oder an Dritte verkauft werden;
- **Lohnarbeit Sandstrahlen:** Oberflächenbehandlung von Metallteilen durch Sandstrahlen;
- **Gewerbliche Aufbereitung:** Entlackung von Metallteilen als arbeitsteiliger Schritt der gewerblichen Aufbereitung von Produkten;
- **Reinigung von Teilen im Zuge von Instandhaltungsarbeiten:** Entlackung von Maschinen oder sonstigen maßangefertigten Produktions- oder Betriebsmitteln im Rahmen der Instandhaltung;
- **Entlackung aus eigener Produktion / Verkauf sonstiger Handelsware:** Verkauf selbst hergestellter Entlackungsmittel und sonstiger selbst produzierter oder veredelter Handelsware (insb. Abdeckmaterial) an Dritte;
- **Sonstige Leistungen an diverse gewerbliche Kleinkunden:** Verschiedene Leistungen, die aufgrund der Vielzahl der Kunden nicht mehr näher aufgeschlüsselt werden können.

Die mit Abstand größten Umsatzanteile (jeweils 30-40 % des Gesamtumsatzes; s. dazu unten) entfallen auf die Tätigkeiten „Entfernung von Fehllackierungen“ und „Entlackung von Metallkomponenten“:

Bei der Tätigkeit **„Entfernung von Fehllackierungen“** beliefern Auftraggeber den Bf. mit fehllackierten Metallteilen, die für die Verbauung in bestimmten Endprodukten bestimmt sind. Dabei handelt es sich z.B. um Skibindungen oder Motorradrahmen. Bei den Fehllackierungen handelt es sich nicht nur um einen optischen, sondern aufgrund erhöhter Rostanfälligkeit um einen technischen Mangel. Der Bf. entlackt die Teile und stellt sie an den Auftraggeber zurück. Die Teile können anschließend neu lackiert und in die jeweiligen Endprodukte, z.B. Ski oder Motorräder, verbaut werden.

Die Tätigkeit **„Entlackung von Metallkomponenten“** besteht darin, dass der Bf. für Auftraggeber im Beschichtungsprozess benötigte genormte Metallteile (z.B. Lackierhaken, Gitterroste, Lastketten; in der Folge „Normteile“) entlackt. Die Normteile sind durch den Beschichtungsprozess verschmutzt und somit nicht mehr verwendbar. Die Auftraggeber enthalten vom Bf. ein entlacktes und wieder einsetzbares und wie neuwertiges Normteil zurück. Die Normteile sind aufgrund ihrer Normung nicht auf eine bestimmte Maschine angepasst. Für die Auftraggeber ist es aufgrund der Normung irrelevant, ob sie dieselben Normteile, die sie beim Bf. abgeliefert haben, zurückbekommen oder andere Normteile. Die Auftraggeber stehen bei derartigen Normteilen regelmäßig vor der wirtschaftlichen Entscheidung, neue Stücke bei den betreffenden Herstellern zu kaufen oder benutzte Stücke beim Bf. entlacken zu lassen. Zusätzlich bot der Bf. entlackte Haken in unterschiedlicher Dimensionierung zum Stückpreis zum Verkauf an.

Im Jahr **2016** setzte sich der Umsatz des Bf. wie folgt zusammen:

B2B-Umsatz	96,59 %
Entfernung von Fehllackierungen	35,09 %
Entlackung von Metallkomponenten	37,15 %
Lohnarbeit Sandstrahlen	2,98 %
Gewerbliche Aufbereitung	2,30 %
Instandhaltung	1,71 %
Handelswaren	1,97 %
Entlackungsmittel aus eigener Produktion	2,93 %
Sonstige Leistungen an diverse gewerbliche Kleinkunden	12,45 %

B2C-Umsatz	3,41 %
-------------------	--------

Im Jahr **2017** setzte sich der Umsatz des Bf. wie folgt zusammen:

B2B-Umsatz	96,97 %
Entfernung von Fehllackierungen	35,67 %
Entlackung von Metallkomponenten	32,23 %
Lohnarbeit Sandstrahlen	3,51 %
Gewerbliche Aufbereitung	2,13 %
Instandhaltung	2,79 %
Handelswaren	2,41 %
Entlackungsmittel aus eigener Produktion	7,92 %
Sonstige Leistungen an diverse gewerbliche Kleinkunden	10,32 %
B2C-Umsatz	3,03 %

Im Jahr **2018** setzte sich der Umsatz des Bf. wie folgt zusammen:

B2B-Umsatz	97,15 %
Entfernung von Fehllackierungen	39,51 %
Entlackung von Metallkomponenten	30,27 %
Lohnarbeit Sandstrahlen	3,09 %
Gewerbliche Aufbereitung	1,42 %
Instandhaltung	1,79 %
Handelswaren	3,56 %
Entlackungsmittel aus eigener Produktion	4,10 %
Sonstige Leistungen an diverse gewerbliche Kleinkunden	13,42 %
B2C-Umsatz	2,85 %

Im Jahr **2019** setzte sich der Umsatz des Bf. wie folgt zusammen:

B2B-Umsatz	97,66 %
Entfernung von Fehllackierungen	37,59 %
Entlackung von Metallkomponenten	28,73 %
Lohnarbeit Sandstrahlen	1,16 %
Gewerbliche Aufbereitung	2,95 %
Instandhaltung	2,70 %
Handelswaren	3,12 %
Entlackungsmittel aus eigener Produktion	2,23 %
Sonstige Leistungen an diverse gewerbliche Kleinkunden	19,18 %
B2C-Umsatz	2,34 %

Im Jahr **2020** setzte sich der Umsatz des Bf. wie folgt zusammen:

B2B-Umsatz	96,70 %
Entfernung von Fehllackierungen	38,31 %
Entlackung von Metallkomponenten	34,03 %
Lohnarbeit Sandstrahlen	0,19 %
Gewerbliche Aufbereitung	2,93 %
Instandhaltung	2,79 %
Handelswaren	1,18 %
Entlackungsmittel aus eigener Produktion	1,11 %
Sonstige Leistungen an diverse gewerbliche Kleinkunden	16,16 %
B2C-Umsatz	3,30 %

Im Jahr **2021** setzte sich der Umsatz des Bf. wie folgt zusammen:

B2B-Umsatz	97,98 %
Entfernung von Fehllackierungen	39,84 %

Entlackung von Metallkomponenten	31,80 %
Lohnarbeit Sandstrahlen	1,01 %
Gewerbliche Aufbereitung	2,68 %
Instandhaltung	2,99 %
Handelswaren	0,82 %
Entlackungsmittel aus eigener Produktion	2,84 %
Sonstige Leistungen an diverse gewerbliche Kleinkunden	16,00 %
B2C-Umsatz	2,02 %

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den übermittelten Aktenteilen, den vom Bf. vorgelegten Aufstellungen und sonstigen Erläuterungen, dem Akt des Parallelverfahrens RV/5100860/2024 und folgender Beweiswürdigung:

Die ÖNACE-Klassifikation des Bf. ergibt sich aus dem vorgelegten E-Mail der Statistik Austria vom 3.6.2020.

Die Feststellung, dass keine abgrenzbaren Teilbetriebe vorliegen, ergibt sich daraus, dass weder der Bf. noch die belangte Behörde im Verlauf des Verfahrens oder des Ursprungsverfahrens etwas Gegenteiliges vorgebracht haben. Dem Gericht haben sich keine Anhaltspunkte ergeben, die für eine Abgrenzbarkeit von Teilbetrieben sprechen würden.

Die Höhe der geleisteten Energieabgaben und der beantragten Auszahlungssummen ergibt sich aus den vorgelegten Anträgen des Bf. auf Vergütung von Energieabgaben. Die Richtigkeit der Zahlen wurde seitens der belangten Behörde nicht bestritten und sieht auch das erkennende Gericht keinen Grund für Zweifel.

Die Feststellungen zu den Tätigkeiten des Bf. ergeben sich aus den Ausführungen des Bf. im Rahmen des Erörterungstermins und der Stellungnahme des Bf. vom 9.4.2026 samt Anlagen. Die belangte Behörde hat die sachliche Richtigkeit der Ausführungen des Bf. zu seinen verschiedenen Tätigkeiten nicht bestritten. Auch haben sich dem erkennenden Gericht keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die dahingehenden Ausführungen des Bf. sachlich unrichtig wären.

Die Feststellungen zur Umsatzaufschlüsselung in den jeweiligen Jahren ergeben sich aus der Übersicht, die der Bf. mit der Stellungnahme vom 9.4.2026 vorgelegt hat. Auch diesbezüglich

hat die belangte Behörde die sachliche Richtigkeit nicht bestritten. Auch haben sich dem erkennenden Gericht keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die vorgelegten Informationen sachlich unrichtig wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlage

Gem. § 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (EAVG) sind die entrichteten Energieabgaben auf die in § 1 Abs. 3 EAVG genannten Energieträger (u.a. Elektrizität, Erdgas) für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5 % des Unterschiedsbetrages zwischen Umsätzen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 und Umsätzen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994, die an das Unternehmen erbracht werden, übersteigen (Nettoproduktionswert).

Ein Anspruch auf Vergütung besteht gem. § 2 Abs. 1 EAVG nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht und soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 EAVG genannten Energieträger oder Wärme (Dampf oder Warmwasser), die aus den in § 1 Abs. 3 EAVG genannten Energieträgern erzeugt wurde, liefern.

Gegenständlich strittig ist die Frage, ob der Bf. einen „Betrieb, dessen Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht“ führt. Diese Frage untergliedert sich in zwei Unterfragen: Erstens, ob der Bf. Tätigkeiten ausübt, die eine „Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“ sind. Zweitens, ob diese Tätigkeiten den „Schwerpunkt“ des Betriebs bilden.

3.1.2. Produktions- oder Dienstleistungsbetrieb

1. Höchstgerichtliche Rechtsprechung

Im Kern der ersten Unterfrage steht die Abgrenzung zwischen Produktion und Dienstleistung. Während nämlich Produktionsbetriebe zur Energieabgabenvergütung berechtigt sind, gilt das für Dienstleistungsbetriebe seit dem Budgetbegleitgesetz 2011 nicht mehr (s. z.B. *Perthold* in FS Zöchling (2022), Energieabgabenvergütung für Ver- und Entsorgungsbetriebe – Produktions- oder Dienstleistungsbetriebe?, 519).

Hintergrund dieser unterschiedlichen Behandlung ist nach der VfGH-Rechtsprechung die diese beiden Sektoren auszeichnende unterschiedliche Wettbewerbssituation: Bei den Leistungen von Dienstleistungsbetrieben handelt es sich typischerweise um standortgebundene,

personalintensive und unverwechselbare Leistungen (VfGH 4.10.2012, B 321/12). Die Standortgebundenheit ergibt sich aus dem für den Dienstleistungssektor typischen Zusammenfallen von „Produktion“ und „Verbrauch“ (VfGH 4.10.2012, B 321/12; s. auch BVerfG 20.4.2004, 1 BvR 1748/99 u. 1 BvR 905/99). Dienstleistungsbetriebe stehen typischerweise mit anderen in Österreich tätigen Dienstleistungsbetrieben, die ebenfalls durch Energieabgaben belastet sind, in Konkurrenz; wird ein österreichischer Dienstleistungsbetrieb im Ausland tätig, wird er typischerweise auch dort die Energie beziehen und ist nicht mit österreichischen Energieabgaben belastet (VfGH 12.12.2002, B 1348/02). Der typische Produktionsbetrieb hingegen ist dem internationalen Wettbewerb dadurch ausgesetzt, dass ausländische Produkte auf dem Inlandsmarkt angeboten werden und damit in Wettbewerb zu inländischen Produkten treten; er erzeugt in der Regel Güter, die global gehandelt werden (können), für den Konsumenten mit ausländischen Produkten ohne Weiteres austauschbar sind und bei denen daher die Produktionskosten eine entscheidende Rolle spielen (VfGH 4.10.2012, B 321/12).

Aus der VwGH-Rechtsprechung ergibt sich, dass es sich bei dem in § 2 Abs. 1 EAVG genannten „körperlichen Wirtschaftsgut“ in der Regel um ein Produkt handelt, das einen Markt hat (VwGH 29.6.2022, Ro 2020/15/0020). Die Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern kann nicht nur durch die Schaffung gänzlich neuer Wirtschaftsgüter erfolgen, sondern auch durch die Bearbeitung eines existierenden Wirtschaftsgutes, im Zuge dessen ein Produkt anderer Marktgängigkeit entsteht (VwGH 10.12.2019, Ra 2016/15/0054; 22.9.2021, Ra 2020/15/0122; 29.6.2022, Ro 2020/15/0020). Für die Beurteilung, ob ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstanden ist, ist die Verkehrsauffassung, d.h. die allgemeine Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise und v.a. die Sicht des Abnehmers maßgeblich (VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0122; 29.6.2022, Ro 2020/15/0020).

Unklar war im gegenständlichen Verfahren, wie die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes: *„Die Revisionswerberin erzeugt somit kein Produkt, das sie weiterveräußert. Ihre Leistung kann auch nicht als produktionsbezogener Verarbeitungsschritt gesehen werden, der noch Teil des Entstehungsprozesses eines später am Markt gehandelten Endproduktes ist“* (VwGH 29.6.2022, Ro 2020/15/0020, Rz 15), in Zusammenhang mit dem obengenannten VwGH-Rechtssatz, wonach die Herstellung von körperlichen Wirtschaftsgütern nicht nur durch die Schaffung gänzlich neuer Wirtschaftsgüter erfolgen, sondern auch darin bestehen kann, dass durch die Bearbeitung eines Wirtschaftsgutes ein Produkt anderer Marktgängigkeit entsteht, zu verstehen ist.

Eine Lesart wäre, dass diese Aussage den Rechtssatz dahingehend einschränkt, dass ein Unternehmen entweder selbst Produkte erzeugen muss, die es weiterveräußert, oder einen arbeitsteiligen Verarbeitungsschritt eines später am Markt gehandelten Produkts setzen muss. Die belangte Behörde folgt dieser Lesart und führt in der Stellungnahme vom 8.5.2026 aus, dass auch dann, wenn es durch einen Bearbeitungsprozess zur Schaffung eines Produktes

anderer Marktgängigkeit kommt, trotzdem als zusätzliche Voraussetzung diese Bearbeitung ein Teil des Entstehungsprozesses eines später am Markt gehandelten Endproduktes sein muss.

Eine andere Lesart wäre, dass diese Aussage nicht als den Rechtssatz einschränkend intendiert war. Dieser Lesart folgt auch der Bf. und führt in der Stellungnahme vom 20.5.2026 aus, dass in keiner der vorliegenden höchstgerichtlichen Entscheidungen die Frage, ob der Produktionsschritt neben der Schaffung eines Produkts anderer Marktgängigkeit auch tatsächlich ein Teil des Entstehungsprozesses eines später am Markt gehandelten Endproduktes war, eine Rolle gespielt habe.

Das erkennende Gericht neigte zunächst der auch von der belangten Behörde vertretenen Ansicht zu. Nach weiterführender Analyse der vorliegenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung und Abwägung der vorgebrachten Argumente geht das erkennende Gericht jedoch nunmehr davon aus, dass es sich bei der arbeitsteiligen Produktion eines später am Markt gehandelten Endproduktes nicht um eine Zusatzvoraussetzung handelt, sondern dass die Schaffung eines Produktes anderer Marktgängigkeit für sich genommen ausreichend ist. Nach dem Verständnis des erkennenden Gerichts kann die Schaffung eines Produkts anderer Marktgängigkeit unter die Wendung „Produkt, das sie weiterveräußert“ in der o.e. Aussage des Verwaltungsgerichtshofs gefasst werden. Diese Ansicht entspricht im Ergebnis auch der aufhebenden VfGH-Entscheidung zum Ursprungsverfahren im Parallelverfahren RV/5100860/2024, in der ausgeführt wird: *„Das Bundesfinanzgericht geht in der angefochtenen Entscheidung [...] davon aus, dass durch die die Bearbeitung der Metallteile kein Produkt anderer Marktgängigkeit geschaffen werde. [...] Gestützt auf dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes geht der Verwaltungsgerichtshof verfassungsrechtlich begründet davon aus, dass Herstellung [...] auch dann vorliegt, wenn eine Leistung als produktionsbezogener Verarbeitungsschritt gesehen werden kann, der noch Teil des Entstehungsprozesses eines später am Markt gehandelten Endproduktes ist [...] Vor diesem Hintergrund hat es das Bundesfinanzgericht unterlassen zu ermitteln und zu begründen, welche Gründe für die Annahme sprechen, dass durch die Bearbeitung der [...] Metallteile kein Produkt anderer Marktgängigkeit geschaffen worden sowie die Bearbeitung nicht Teil des Entstehungsprozesses eines später am Markt gehandelten Endproduktes sei“* (VfGH 26.11.2024, E 2003/2023, Rz 3.1.-3.3.; Hervorhebungen durch das erkennende Gericht).

2. Entlackung von Metallkomponenten

Die Tätigkeit des Bf. „Entlackung von Metallkomponenten“ ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts eine Tätigkeit im Bereich der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, weil der Bf. bei dieser Tätigkeit durch das Bearbeiten eines existierenden Wirtschaftsguts aus der Sicht der beteiligten Wirtschaftskreise ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstehen lässt.

Bei den beteiligten Wirtschaftskreisen handelt es sich nach Ansicht des erkennenden Gerichts um Unternehmen, die im Bereich der Materialbeschichtung tätig sind und diese Leistung des Bf. tatsächlich in Anspruch nehmen oder potenziell in Anspruch nehmen könnten.

Der Begriff der Marktgängigkeit wird auch in § 3 Abs. 6 UStG 1994 als Spezifizierung für das Entstehen eines neuen Verkehrsguts durch Behandlung eines Gegenstandes verwendet („*Als Bearbeitung oder Verarbeitung gilt jede Behandlung des Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit) entsteht*“). Da sich das EAVG im Wesentlichen der Terminologie des UStG bedient (VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118; 23.1.2020, Ro 2020/15/0001), ist die Auslegung der Begrifflichkeiten in § 3 Abs. 6 UStG 1994 auch für § 2 Abs. 1 EAVG relevant. Der Begriff der „Bearbeitung oder Verarbeitung“ setzt keine Funktionsänderung voraus, sondern ist weit auszulegen: Eine Veränderung der Marktgängigkeit genügt; dadurch fallen nicht nur funktionsändernde Werkleistungen unter den Begriff der Bearbeitung oder Verarbeitung, sondern ebenso Reparaturen, welche bloß eine vorher vorhandene Funktion wiederherstellen (Bürgler/Spies in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.02 § 3 Rz 185).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist die Tätigkeit „Entlackung von Metallkomponenten“ einer Reparatur, die eine vorher vorhandene Funktion wiederherstellt, gleichzustellen. Denn die von vorangegangenen Beschichtungsvorgängen mit Beschichtungsmaterial verschmutzten Normteile sind nicht mehr für weitere Beschichtungsvorgänge brauchbar. Nach dem vom Bf. durchgeführten Entlacken hingegen können die Normteile wie neue Normteile für weitere Beschichtungsvorgänge verwendet werden und sind somit in ihrer ursprünglichen Funktion wiederhergestellt. Somit ist anzunehmen, dass in der Wahrnehmung der beteiligten Wirtschaftskreise ein vom Beschichtungsmaterial befreites Normteil aufgrund der unterschiedlichen Einsetzbarkeit ein anderes Verkehrsgut ist als ein durch stattgefundene Beschichtungsvorgänge mit Beschichtungsmaterial umhülltes Normteil. Dass es sich bei diesen beiden Arten von Normteilen aus Sicht der beteiligten Verkehrskreise um zwei verschiedene Produkte handelt, wird auch daran deutlich, dass es für den Auftraggeber des Bf. unerheblich ist, ob er „seine“ Normteile in entlackter Form zurückbekommt oder andere Normteile derselben Art.

Zu erwähnen ist auch, dass nach Ansicht in der Literatur die Materialbearbeitung, u.a. das Verzinken bzw. Beschichten, als Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes zu qualifizieren sein kann (Grabner/Schwab, Die Highlights aus dem Energieabgabenrichtlinien-Wartungserlass 2013, SWI 31/2013, 1372; Perthold in FS Zöchling (2022), Energieabgabenvergütung für Ver- und Entsorgungsbetriebe – Produktions- oder Dienstleistungsbetriebe?, 520). Der Bf. übt durch das Entlacken sozusagen genau die gegenteilige Tätigkeit zum Beschichten aus. Auch das spricht nach Ansicht des erkennenden Gerichts dafür, dass es sich hierbei um die Herstellung eines körperlichen Wirtschaftsgutes handelt.

Hinzu kommt, dass der Bf. mit dieser Tätigkeit in Konkurrenz mit den Produzenten neuwertiger Normteile tritt. Die Auftraggeber des Bf. stehen regelmäßig vor der Entscheidung, Normteile von ihm entlacken zu lassen oder stattdessen neue Normteile bei den entsprechenden Produzenten zu kaufen. Aufgrund der Normung der Teile wird es dem typischen Abnehmer höchstwahrscheinlich gleichgültig sein, ob er seine Normteile vom Bf. oder von einem (auch ausländischen) Produzenten bekommt, weil die Funktionalität dieselbe ist. Da es sich um genormte Teile handelt, werden diese naturgemäß auch billiger zu erwerben sein als Teile, die für eine bestimmte Maschine maßgefertigt wurden und bei denen eine Entlackung wirtschaftlich wohl deutlich naheliegender ist als der sofortige Austausch. Dieses Konkurrenzverhältnis wird auch anhand des Katalogs des Bf. deutlich, in dem es heißt: *„Entlacken und Sortieren der Haken zum Preis, den Sie für neue Haken in loser Schüttung bei Ihrem Lieferanten bezahlen“*.

Wie oben dargestellt, erzeugt der typische Produktionsbetrieb laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel Güter, die global gehandelt werden können, für den Konsumenten mit ausländischen Produkten ohne weiteres austauschbar sind und bei denen daher die Produktionskosten eine entscheidende Rolle spielen, weshalb in diesem Fall eine Rückvergütung von Energieabgaben angezeigt ist. Die Produzenten neuwertiger Normteile, mit denen der Bf. in Konkurrenz tritt, müssen nicht notwendigerweise in Österreich herstellen, sondern können ihre Waren aus aller Welt nach Österreich importieren. Sie werden in ihren jeweiligen Produktionsstaaten nicht notwendigerweise mit Energieabgaben belastet, wodurch sie ihre Produktionskosten niedriger halten und einen Wettbewerbsvorteil lukrieren können. Muss der Bf. die Energieabgaben in sein Angebot einpreisen, weil er keine Rückvergütung erhält, entsteht ihm aufgrund der potenziell globalen Konkurrenz ein Wettbewerbsnachteil. Auch das spricht nach dem Telos des § 2 Abs. 1 EAVG dafür, diese Tätigkeit des Bf. als Produktion und nicht als Dienstleistung einzuordnen.

3. Entfernung von Fehllackierungen

Die Tätigkeit des Bf. „Entfernung von Fehllackierungen“ ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts ebenfalls eine Tätigkeit im Bereich der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, in concreto ein produktionsbezogener Verarbeitungsschritt, der Teil des Entstehungsprozesses eines später am Markt gehandelten Endproduktes ist (vgl. VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0122).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts kann es hier nicht darauf ankommen, dass es sich um einen produktionsbezogenen Verarbeitungsschritt eines *tatsächlich* später am Markt gehandelten Endproduktes handelt. Ausreichend muss sein, dass es sich um einen produktionsbezogenen Verarbeitungsschritt eines Endproduktes handelt, bei dem die *Absicht* zum späteren Handel auf dem Markt besteht.

Würde man nämlich auf den tatsächlichen späteren Handel auf dem Markt abstellen, würde man die Einordnung der Tätigkeit des Unternehmens, das den produktionsbezogenen Verarbeitungsschritt setzt, für Zwecke des EAVG von Unwägbarkeiten in der Sphäre des Herstellers des Endproduktes abhängig machen. Es wäre beispielsweise denkbar, dass der Hersteller des Endproduktes dieses aufgrund einer Rückrufaktion vom Markt nehmen muss und daher keine weiteren Stücke mehr produziert, er in Insolvenz verfällt und das Endprodukt daher nicht mehr fertigproduzieren kann oder er seine Handelstätigkeit aufgrund von Rechtsverstößen einstellen muss und das Endprodukt daher nicht mehr fertigproduziert. Derartige nachgelagerte Ereignisse können aber nicht rückwirkend die Natur der Tätigkeit des Unternehmens, das den produktionsbezogenen Verarbeitungsschritt gesetzt hat, ändern.

Daher muss nach Ansicht des erkennenden Gerichts die Absicht zum späteren Handel mit dem Endprodukt auf dem Markt genügen. Diese Absicht drückt sich darin aus, dass der Hersteller des Endproduktes das Unternehmen, das den produktionsbezogenen Verarbeitungsschritt setzen soll, beauftragt. Nach der VwGH-Judikatur kann im geschäftlichen Verkehr grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander nichts schenken wollen (z.B. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113). Es wäre daher von einem wirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen eine absolut widersinnige geschäftliche Entscheidung des Herstellers des Endproduktes, wenn er das Unternehmen, das den produktionsbezogenen Verarbeitungsschritt setzen soll, beauftragen und bezahlen würde, wenn er nicht auch die Absicht hätte, ein Endprodukt herzustellen und zur Erzielung von Umsatz auf den Markt zu bringen.

Durch das Entlacken fehllackierter Produktkomponenten versetzt der Bf. Teile, die sich nicht zum Verbauen in ein am Markt gehandeltes Endprodukt eignen – weil die Fehllackierung nämlich nicht nur ein optisches, sondern aufgrund erhöhter Korrosionsanfälligkeit ein technisches Manko ist –, in einen Zustand, der sie zum erneuten Lackieren und Verbauen in ein am Markt gehandeltes Endprodukt geeignet macht. Daher handelt es sich bei dieser Tätigkeit um eine Produktionstätigkeit.

Hinzu kommt, dass sich diese Tätigkeit des Bf. auch in die Fallgruppe „Bearbeitung eines existierenden Wirtschaftsgutes, im Zuge dessen ein Produkt anderer Marktgängigkeit entsteht“ einordnen ließe. Während die fehllackierten Metallteile nämlich nicht mehr verwendbar sind, können die entlackten Metallteile neu lackiert und in Endprodukte verbaut werden. Aus der Sicht der beteiligten Wirtschaftskreise, d.h. der Hersteller der Endprodukte, die den Bf. beauftragen, handelt es sich wohl aufgrund der unterschiedlichen Verwendbarkeit um zwei unterschiedliche Wirtschaftsgüter.

3.1.3. „Schwerpunkt“ des Betriebs

Im Kern der zweiten Unterfrage steht der Begriff des „Schwerpunktes“, denn wie sich aus § 2 Abs. 1 EAVG ergibt, besteht ein Anspruch auf Vergütung nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht.

Der Begriff des „Schwerpunktes“ ist im EAVG nicht definiert. Nach Ansicht der Finanzverwaltung stellt die Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter dann den Schwerpunkt einer betrieblichen Tätigkeit dar, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Antragszeitraum weit überwiegend – das sind jedenfalls mehr als 80 % der Umsätze – körperliche Wirtschaftsgüter produziert werden, und andere Tätigkeiten (Dienstleistungen) nur in untergeordnetem Ausmaß vorliegen (Energieabgaben-Richtlinien 2011, Rz 227). Diese Schwelle wurzelt nicht in einer gesetzlichen Grundlage und entfalten Verwaltungsrichtlinien keinerlei Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht.

Nach Ansicht in der Literatur ist der von der Finanzverwaltung geforderte über 80%ige Umsatzanteil zu hoch gegriffen. Der Begriff des „Schwerpunkts“ werde in anderen Abgabengesetzen an mehreren Stellen verwendet und sei in jedem Fall so auszulegen, dass ein Überwiegen im Sinne von „mehr als 50 %“ ausreichend sei (*Rattinger/Tratlehner*, Zum Schwerpunkt eines Betriebs in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter, SWK 2024, 824).

Aus der VwGH-Rechtsprechung zu § 2 Abs. 1 EAVG ergibt sich aber, dass für die Bestimmung des „Schwerpunktes“ nicht allein auf eine Umsatzgrenze abzustellen ist (VwGH 26.11.2024, Ro 2023/15/0013): Bei Mischbetrieben sind die anteiligen Umsatzerlöse zwar ein maßgeblicher Faktor bei der Bestimmung des Unternehmensschwerpunkts, weil sich aus dem Verhältnis der Umsatzerlöse erkennen lässt, womit ein Unternehmen hauptsächlich seine Einkünfte erzielt und worin somit dessen wirtschaftliches Gewicht liegt; maßgeblich ist jedoch das Gesamtbild der Verhältnisse, in dem auch der ÖNACE-Einordnung des Unternehmens Indizwirkung zukommt (s. auch VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0122).

Dazu ist für den gegenständlichen Fall zunächst auf die hohe wirtschaftliche Bedeutung der beiden Haupttätigkeiten des Bf. „Entfernung von Fehllackierungen“ und „Entlackung von Metallkomponenten“ hinzuweisen. Der Bf. erzielte aus diesen beiden Tätigkeiten im Beschwerdezeitraum den absoluten Großteil seiner Gesamtumsätze: 72,24 % im Jahr 2016, 67,90 % im Jahr 2017, 69,78 % im Jahr 2018, 66,32 % im Jahr 2019, 72,34 % im Jahr 2020 und 71,64 % im Jahr 2021, d.h. jedes Jahr stabil mindestens zwei Drittel des Gesamtumsatzes. Im Verfahren gab es keine Hinweise darauf, dass die beiden Haupttätigkeiten des Bf. unrentabel gewesen wären und von anderen Tätigkeiten des Bf. querfinanziert hätten werden müssen, und hat sich dem erkennenden Gericht auch keine dahingehende Verdachtslage ergeben. Aufgrund der überragenden wirtschaftlichen Bedeutung der beiden Haupttätigkeiten des Bf. konnte eine Analyse der sonstigen Tätigkeiten des Bf., die jeweils nur einen kleinen Prozentteil des Gesamtumsatzes ausmachen, unterbleiben.

Zudem ist auf die ÖNACE-Einordnung des Bf. hinzuweisen. Die ÖNACE-Einordnung wird von der Statistik Austria vergeben, die Unternehmen gemäß deren wirtschaftlichem Schwerpunkt einem Wirtschaftszweig zuordnet (<https://www.usp.gv.at/services/suchen-und-finden/lexikon/oenace.html>, abgerufen am 17.6.2026). Der Bf. ist unter C 25.61-0 „Oberflächenveredlung und Wärmebehandlung“ eingeordnet. In der ÖNACE-Systematik fällt diese Kategorie in die Überkategorie C 25 „Herstellung von Metallerzeugnissen“ und diese wiederum in den Abschnitt C „Herstellung von Waren“. Zu Abschnitt C führt die Statistik Austria aus: *„Dieser Abschnitt umfasst die mechanische, physikalische oder chemische Umwandlung von Stoffen oder Teilen in Waren. [...] Das Ergebnis des Herstellungsverfahrens sind entweder Fertigwaren für den Gebrauch oder Verbrauch und Halbwaren zur weiteren Be- oder Verarbeitung. [...] Grundsätzlich beinhalten die Wirtschaftszweige des Abschnitts ‚Herstellung von Waren‘ die Umwandlung von Rohstoffen in neue Waren. Das Ergebnis sind neue Produkte“* (https://www.statistik.at/KDBWeb/kdb_Erlaeuterungen.do?KDBtoken=null&sprache=DE&verslD=10438&elementID=4072339, abgerufen am 16.6.2026). Diese Einordnung des Bf. in eine dem Produktionssektor zuzuordnende ÖNACE-Kategorie ist ein weiterer Hinweis darauf, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf. in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter und nicht im Bereich der Dienstleistung liegt.

Somit ist zusammenfassend festzuhalten, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nach Ansicht des erkennenden Gerichts in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt und der Bf. somit Anspruch auf Vergütung der Energieabgaben hat. Der Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wird für den Zeitraum 07/2016-06/2017 mit EUR 11.152,96, 07/2017-06/2018 mit EUR 12.661,88, 07/2018-06/2019 mit EUR 8.898,90, 07/2019-06/2020 mit EUR 11.994,94 und 07/2020-06/2021 mit EUR 15.670,26 festgesetzt.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Gegenständlich liegt keine solche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Der gegebene Sachverhalt war unter den Gesetzestatbestand des § 2 Abs. 1 EAVG einzuordnen. Diese Einordnung erfolgte unter Zugrundelegung der vorliegenden und zitierten

höchstgerichtlichen Rechtsprechung, von der das erkennende Gericht nicht abweicht. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 1. Juli 2026