

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf., Straße 1, PLZ-Ort, vertreten durch Schmidt & Schmidt KG, Bahnzeile 10, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 12. Dezember 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Gänserndorf-Mistelbach, vom 21. November 2016, betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO betreffend den Bescheid betreffend Energieabgabenvergütung 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im folgenden mit Bf. bezeichnet) ist als Kapitalgesellschaft im Bereich der Textilreinigung tätig.

1. Vorverfahren betreffend Vergütung der Energieabgaben 2011:

1.1 Antrag vom 3. Oktober 2012 und Abweisungsbescheid - ENAV 2011:

Mit Antrag vom 3. Oktober 2012 beantragte die Bf. die Vergütung von Energieabgaben für das Jahr 2011 iHv EUR 709,75.

Mit Abweisungsbescheid vom 17. Oktober 2012 wurde der Antrag auf Vergütung von Energieabgaben 2011 als unbegründet mit der Begründung abgewiesen, dass für Antragszeiträume nach dem 31. Dezember 2010 die Energieabgabenvergütung nur noch für Betriebe zulässig sei, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe. Für sog. "Dienstleistungsbetriebe" sei die Energieabgaben-Vergütung für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 somit ausgeschlossen.

Nach § 4 Abs. 7 ENAVG seien diese Änderungen vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden. Die schriftliche

Ausfertigung der Genehmigung der Gesetzesänderung durch die Europäische Kommission sei im Amtsblatt der EU vom 30.09.2011, ABl. C 288/21, erfolgt.

1.2 Beschwerde vom 25. Oktober 2012 - Energieabgabevergütung 2011:

Mit Eingabe vom 25. Oktober 2012 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde (vorm: Berufung) gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Vergütung der Energieabgaben 2011 und machte geltend, dass mangels Genehmigung durch die EU-Kommission die Bestimmung des § 2 ENAVG im Jänner 2011 noch nicht anzuwenden sei. Somit würden auch Dienstleistungsbetriebe für Jänner 2011 eine Rückvergütung der Energieabgaben noch beantragen können (vgl. UFS 18.4.2012, GZ. RV/0188-I/12).

Es werden daher eine Aufhebung des Abweisungsbescheides vom 17. Oktober 2012 sowie eine Vergütung der Energieabgaben für Jänner 2011 in Höhe von EUR 59,14, d.s. ein Zwölftel des Jahresvergütungsbetrages iHv EUR 709,75 beantragt.

1.3 Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2012:

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2012 wurde der Beschwerde (vormals: Berufung) Folge gegeben und eine Vergütung von Energieabgaben für Jänner 2011 iHv EUR 59,14 gewährt.

2. beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO betreffend Energieabgabenvergütung 2011:

2.1 Antrag auf Wiederaufnahme vom 16. November 2016:

Mit der als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 16. November 2016 wurde bezugnehmend auf die Berufungs- (nunmehr: Beschwerde)vorentscheidung vom 20. November 2012 nunmehr die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO beantragt und dies wie folgt begründet:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO könne ein durch Berufungsvorentscheidung abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei wiederaufgenommen werden, wenn die Berufungsvorentscheidung von **Vorfragen** abhängig und nachträglich über die Vorfrage von einem Gericht in einem wesentlichen Punkt anders entschieden worden sei und die Kenntnis dieses Umstandes allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens eine im Spruch anderslautende Berufungsvorentscheidung herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsansicht des EuGH vom 21.7.2016, C-493/14, Dilly's Wellnesshotel GmbH, sei die Einschränkung auf Produktionsbetriebe unionsrechtswidrig, da mangels Notifikation eine rechtswidrige Beihilfe vorliege.

Darüber hinaus habe das BFG in dem Erkenntnis vom 3.8.2016, GZ. RV/5100360/2015, entschieden, dass es im Rahmen der unionsrechtskonformen Auslegung der

Neuregelungen im ENAVG idF BBG 2011 zu einer (vorläufigen) Nichtanwendung der einschränkenden Bestimmungen für Dienstleistungsunternehmen komme. Somit sei eine Weitergeltung der bisher allen Unternehmen zustehenden Energieabgabenvergütung für 2011 gegeben.

2.2 Abweisungsbescheid betreffend beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens vom 21. November 2016:

Mit dem in diesem Verfahren nunmehr angefochtenen Bescheid vom 21. November 2016 wurde der Antrag vom 16. November 2016 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Dies insbesondere mit der Begründung, dass neue höchstgerichtliche Erkenntnisse oder EuGH-Entscheidungen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel darstellen, aufgrund derer eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen sei.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei dem Antrag des Stpfl. auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn *Tatsachen* oder *Beweismittel* neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen seien Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten und *Beweismittel* seien hingegen Urkunden, Zeugeneinvernahmen oder Sachverständigen-Gutachten. Keine Tatsachen oder Beweismittel seien neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis der Rechtsprechung gewonnen werden.

2.3 Beschwerde vom 12. Dezember 2016:

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2016 erhob die Bf. gegen den Abweisungsbescheid vom 21. November 2016, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Energieabgabenvergütung 2011 abgewiesen wurde, das Rechtsmittel der Beschwerde. Dabei wurde eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO beantragt, bis dass der VwGH über die gegen das BFG-Erkenntnis vom 3.8.2016, GZ. RV/5100360/2013, eingebrachte Amtsrevision, entschieden habe. Die eingebrachte Amtsrevision sei unter der Zl. Ro 2016/15/0041 protokolliert worden.

Begründend wurde ausgeführt, der von der Bf. eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 vom 16. November 2016 stütze sich nicht auf den Tatbestand neuer Tatsachen und Beweismittel gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, sondern auf den Vorfragen-Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO.

Nach der bisherigen Rspr stelle ein neues EuGH-Urteil keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. b und c BAO dar. Allerdings könne nicht ausgeschlossen werden, dass die herkömmliche Auslegung der Wiederaufnahmegründe durch die Rechtsprechung gesprengt werde (vgl. VfGH 6.12.1990, ZI. B 783/89). Die "erga omnes-Wirkung" von Urteilen des EuGH gehe wohl über die Reichweite nationaler Gerichtsakte hinaus.

2.4 Beschwerdeentscheidung vom 27. Dezember 2016:

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 27. Dezember 2016 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

Im vorliegenden Fall würden nur die Wiederaufnahmegründe des § 303 Abs. 1 lit. b und c BAO in Betracht gezogen werden können, da der "Erschleichungstatbestand" des lit. a ausscheide.

"Vorfrage" bedeute, dass die für die Entscheidung der Abgabenbehörde maßgebenden Tatbestände als Merkmale oft Gegebenheiten umfassen, die für sich allein nach einem anderen Recht entschieden werden, also in einem anderen Verfahren Gegenstand einer eigenen, gesonderten Entscheidung eines Gerichts oder Verwaltungsbehörde seien (vgl. Stoll, BAO, S. 1320f).

Vorfragen seien Rechtsfragen, zu deren verbindlichen - bescheidmäßigen - Beantwortung die in einer Abgabensache zur Entscheidung berufene Abgabenbehörde im konkreten Verfahren *nicht zuständig* sei, deren Lösung aber eine notwendige Grundlage für die Entscheidung bilde. So sei zB das Bestehen/Nichtbestehen einer Ehe *Vorfrage* im Einkommensteuerverfahren hinsichtlich der Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages im Falle des Vorhandenseins eines Kindes iSd § 106 Abs. 1 EStG (vgl. Stoll, BAO, S. 1321f).

Die Auslegung der Rechtsvorschriften durch Höchstgerichte könne zwar das nachträgliche Erkennen der Unrichtigkeit der rechtlichen Würdigung, die einem rechtskräftigen Abgabenbescheid zu Grunde liege, bewirken. Die Änderung bloß der rechtlichen *Würdigung* eines Sachverhaltes stelle aber keinen Wiederaufnahmsgrund iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar.

Wenn in der Beschwerde auf das VfGH-Erkenntnis vom 6.12.1990, ZI. B 783/89, verwiesen werde, sei darauf zu verweisen, dass das angeführte Erkenntnis iZm einem Verfahren ergangen sei, bei dem die Partei auch Anlassfall für die EuGH-Entscheidung gewesen sei.

Nach *Ritz* setze eine Wiederaufnahme des Verfahrens beim Vorfragentatbestand voraus, dass die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens bindend rechtskräftig geworden sei (vgl. VwGH 14.4.1998, ZI. 87/08/0298). Im Anwendungsbereich der BAO erlassene Hauptfragen-Entscheidungen würden - als Folge des § 254 BAO - bereits durch ihre Wirksamkeit ihre Verbindlichkeit und damit ihre Eignung als Wiederaufnahmsgrund erlangen.

EuGH-Entscheidungen seien *keine* Wiederaufnahmsgründe der *entschiedenen Vorfrage* (vgl. VfGH 22.6.2009, ZI. G 5/09; VwGH 21.9.2009, ZI. 2008/16/0148). Nicht zuletzt wegen mangelnder *Parteienidentität* seien Vorabentscheidungen nach Art. 267 AEUV keine Wiederaufnahmsgründe für Verfahren anderer Parteien als Anlassfälle. Ebenso wenig seien VwGH-Entscheidungen, die wegen des Vorranges von Unionsrecht eine nationale Vorschrift für unanwendbar beurteilen, für Verfahren anderer Parteien als Wiederaufnahmsgründe anzusehen.

Da die Entscheidung des EuGH eine rechtliche Beurteilung darstelle, seien im vorliegenden Fall keine *neuen Tatsachen* oder *Beweismittel* und damit auch kein Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO gegeben. Diese Meinung stehe in Übereinstimmung zu den Ausführungen der Bf. in ihrer Beschwerde.

2.5 Vorlageantrag vom 19. Jänner 2017:

Mit Eingabe vom 19. Jänner 2017 beantragte die Bf. die Vorlage dieser Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde nach Wiedergabe des bisherigen Verfahrens ausgeführt, dass nach der Rechtsansicht des EuGH in dem Urteil vom 21.7.2016, Rs C-493/14, Dilly's Wellnesshotel GmbH, die Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe unionsrechtswidrig sei, da mangels Notifikation eine rechtswidrige Beihilfe vorliege.

Nach dem weiteren BFG-Erkenntnis vom 3.8.2015, GZ. RV/5100360/2013, komme es im Rahmen der unionsrechtskonformen Auslegung der Neuregelung im ENAVG idF BBG 2011 zu einer (vorläufigen) Nichtanwendung der einschränkende Bestimmungen für Dienstleistungsunternehmen und somit zu einer Weitergeltung der bisher allen Unternehmen zustehenden Vergütung ab 2011.

Nach bisheriger Rechtsprechung stelle ein neues EuGH-Urteil zwar (noch) keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. b oder c BAO dar, allerdings könne nicht ausgeschlossen werden, dass die herkömmliche Auslegung der Wiederaufnahmegründe durch die Rechtsprechung gesprengt werde. So beispielsweise auch in der Entscheidung des VfGH vom 6.12.1990, ZI. B 783/89. Die "erga omnes-Wirkung" von Urteilen des EuGH gehe über die Reichweite nationaler Gerichtsakte hinaus.

Aus diesem Grund werde einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Gewährung der Energieabgabenvergütung für 2011 in voller Höhe von EUR 709,75 und andererseits die Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO beantragt, bis dass der VwGH die Amtsrevision gegen das BFG-Erkenntnis vom 3.8.2016, GZ. RV/5100360/2013, entschieden habe. Diese Amtsrevision sei unter der ZI. Ro 2016/15/0041 protokolliert.

2.6 Vorlagebericht vom 25. Juli 2017:

Wie bereits ausführlich erläutert, bedeutet "*Vorfrage*" iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO, dass die für die Entscheidung der Abgabenbehörde maßgebenden Tatbestände als Merkmale oft Gegebenheiten umfassen, die für sich allein nach einem anderen Recht entschieden

werden, also in einem anderen Verfahren Gegenstand einer eigenen, gesonderten Entscheidung des Gerichts oder Verwaltungsbehörde seien.

Althuber führe zur "Vorfrage" u.a. aus, dass die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO nur dann zulässig sei, wenn die Entscheidung der Vorfragenbehörde bindende Wirkung für den Wiederaufnahmewerber habe. Es müsse daher eine Personenidentität zwischen der Partei im wiederaufzunehmenden Verfahren und jener des Vorfragenverfahrens bestehen. Mangels *Personenidentität* in der EuGH-Entscheidung vom 21.7.2016, Zl. C-493/14, Dilly's Wellnesshotel GmbH, und dem beschwerdegegenständlichen Verfahren sei das Vorliegen einer Vorfrage schon deshalb zu verneinen.

Mit der weiteren Frage, ob Urteile des EuGH in Abgabenangelegenheiten wegen der europarechtlich gebotenen Rückwirkung von Vorabentscheidungen des EuGH zur Wiederaufnahme bereits rechtskräftiger Abgabenverfahren führen können, würden dazu *Ellinger/Sutter/Urtz* in deren Kommentar zur BAO ausführen:

Einem EuGH-Urteil zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht komme in einem *Vorabentscheidungsverfahren* die Wirkung zu, eine bereits vorher bestehende Rechtslage zu klären (vgl. EuGH 12.2.2008, Zl. Rs C-2/06, Willy Kempter KG, Rn 35). Es verschaffe daher eine allenfalls neue rechtliche Erkenntnis, die zu einer anderen rechtlichen Würdigung eines verwirklichten Sachverhaltes führe, lasse aber den Sachverhalt (und auch etwa einen früheren, Tatbestandswirkung entfaltenden Bescheid) unberührt (vgl. VwGH 21.9.2009, Zl. 2008/16/0148).

Keine Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO seien daher im Vorabentscheidungsverfahren ergangene EuGH-Urteile zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht (vgl. VfGH 22.6.2009, Zl. G 5/09; VwGH 21.9.2009, Zl. 2008/16/0148).

Auch die Subsumierung der von der Bf. zitierten EuGH-Entscheidung unter den Tatbestand der *neuen Tatsache* bzw. des *neuen Beweismittels* gelinge nicht:

Nach ständiger Rechtsprechung seien unter dem Tatsachenbegriff des § 303 Abs. 1 lit. b BAO tatsächliche Umstände zu subsumieren, die ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängen, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Tatsachen seien aber nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge (Ansichten, Absichten und Gesinnungen), soweit sie rational feststellbar seien (vgl. VwGH 14.6.1982, Zl. 82/12/0056).

Keine neuen Tatsachen seien nach der Rspr des VwGH jedoch Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (vgl. VwGH 27.11.2000, Zl. 96/17/0373) oder sonstige höchstgerichtliche Erkenntnisse, wie etwa EuGH-Entscheidungen (vgl. VwGH 21.9.2009, Zl. 2008/16/0148; 27.9.2012, Zl. 2009/16/0005; 24.1.2013, Zl. 2012/16/0210). Ebenso sei der Neuerungstatbestand nicht erfüllt, wenn Rechtsirrtümer hervorkommen

(vgl. VwGH 17.9.1990, Zl. 90/15/0118) oder das BMF Erlasse ändere (vgl. VwGH 22.11.2012, Zl. 2012/15/0147).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob das Ergehen eines EuGH-Urteiles auf ein Vorabentscheidungsersuchen (des VwGH) den Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO erfüllt, aufgrund dessen eine beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens zu bewilligen wäre.

1. beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend ENAV 2011:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO idF BGBl I 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine abweichende Vorfragenentscheidung stellt nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war (vgl. VwGH 30.3.1998, Zl. 98/16/0097; 22.9.2000, Zl. 98/15/0014; 8.2.2007, Zl. 2004/15/0153, 2005/15/0005).

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein *unentbehrliches Tatbestandsmerkmal* für die Entscheidung im konkreten Rechtsfall bildet. Die Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich somit um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (vgl. VwGH 28.5.2002, Zl. 97/14/0053; 8.2.2007, Zlen. 2004/15/0153, 2005/15/0005).

Der Vorfragentatbestand ist weiters nur dann erfüllt, wenn "Tatbestandskongruenz" vorliegt und der Sachverhalt im aktuellen Verfahren oder ein Teil hiervon auch unter den Vorfragentatbestand eines anderen Verfahrens subsumiert werden kann (vgl. Althuber in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, § 303, S. 821).

Da nur aus einem Element des betreffenden *Tatbestandes* eine Vorfrage zu erwachsen vermag, die Verträglichkeit einer Bestimmung mit dem Europarecht hingegen eine von deren Eigenschaften darstellt, sind diesbezügliche Entscheidungen des EuGH ebenso wenig Lösungen von Vorfragen durch die zuständige Behörde (Gericht), wie die innerstaatliche Prüfung von Normen durch den VfGH (vgl. Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, § 116, S. 334).

EuGH-Entscheidungen sind daher **keine** Wiederaufnahmsgründe der entschiedenen **Vorfrage** (vgl. VfGH 22.6.2009, ZI. G 5/09; VwGH 21.9.2009, ZI. 2008/16/0148; 16.12.2010, ZI. 2007/16/0073; 24.11.2011, ZI. 2008/16/0053; 27.6.2012, ZI. 2008/13/0161).

Ebenso wenig sind VwGH-Entscheidungen, die wegen des Vorranges von Unionsrecht eine nationale Vorschrift für unanwendbar beurteilen, für Verfahren anderer Parteien als Wiederaufnahmsgründe anzusehen (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 303, Rz. 40, S. 924).

Insbesondere bildet nach der Rspr des Verfassungsgerichtshofes die Rechtsnatur von Entscheidungen (Judikaturänderungen) des EuGH keine Rechtfertigung dafür, die Rechtskraft in einem größeren Ausmaß als bei Entscheidungen anderer Gerichte zu durchbrechen; auch das rechtsschöpferische Element der Entscheidungen bildet keine Grundlage für eine derartige Differenzierung (vgl. VfGH 22.6.2009, ZI. G 5/09 ua.).

Ebenso wenig verlangt das Gemeinschaftsrecht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen (vgl. Rs C-453/00 Kühne & Heitz).

Das "Interesse des Gemeinschaftsrechts" an einer richtigen Auslegung bringt es auch nicht mit sich, dass es großzügigere Möglichkeiten der Wiederaufnahme des Verfahrens als im innerstaatlichen Kontext rechtfertigt. Nach der Rspr des Verfassungsgerichtshofes stellen Verfahrensanordnungen stets auch einen Kompromiss zwischen den Prinzipien der Rechtsrichtigkeit und der Rechtsbeständigkeit dar (vgl. VfGH 22.6.2009, ZI. G 5/09).

Eine "Ungleichbehandlung je nach Verfahrensstand" ist daher allenfalls Ergebnis des vom Gesetzgeber im Wiederaufnahmerecht vorgegebenen Kompromisses zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtsbeständigkeit, wo sich die Rechtsfolgen aus der Rechtskraft des Bescheides ergeben (vgl. VfGH 22.6.2009, ZI. G 5/09).

Eine EuGH-Entscheidung vermittelt demnach keine Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO. Somit berechtigen im Vorabentscheidungsverfahren ergangene Urteile des EuGH zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts daher nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Vorfragentatbestandes (vgl. VwGH 21.9.2009, ZI. 2008/16/0148).

Der Verwaltungsgerichtshof erblickt in diesem Zusammenhang auch keine Veranlassung, von dem bisher üblichen Verständnis des Wiederaufnahmsgrundes im österreichischen Recht abzugehen (vgl. VwGH 21.9.2009, ZI. 2008/16/0148).

Ebenso wenig bedeutet die von der Bf. ins Treffen geführte "erga omnes-Wirkung" keine Änderung der Sachverhaltsgrundlage anderer Verfahren und somit auch keine neu hervorgekommene Tatsache, aufgrund derer eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu verfügen wäre (vgl. VwGH 21.9.2009, ZI. 2008/16/0148).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient auch nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 27.2.2008, ZI. 2008/13/0001; 9.7.1997, ZI. 96/13/0185).

Das Rechtsinstitut des § 303 BAO ist somit kein Instrument zur Durchsetzung der "richtigen" rechtlichen Beurteilung in rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren.

Ebenso wenig dient die Wiederaufnahme des Verfahrens dem Zweck, die Rechtskraft von Bescheiden zu durchbrechen, um so nicht erhobene Rechtsmittel gegen die Bescheide betreffend Vergütung der Energieabgaben 2011 nachzuholen.

2. Rechtslage betreffend Energieabgabenvergütung 2011:

Gemäß § 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (ENAVG) 1996 idF BGBl I 111/2010 besteht ein Anspruch 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 ENAVG 1996 idF BGBl I 111/2010 sind die §§ 2 und 3, jeweils in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.

Zum Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe von der Energieabgabenvergütung mit Budgetbegleitgesetz 2011 hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.8.2012, Zl. 2012/17/0175, ausgesprochen, dass die Neuregelung durch § 2 Abs. 1 ENAVG - und damit die Einschränkung der ENAV auf Produktionsbetriebe - mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, nur dann zur Anwendung kommen soll, wenn eine Genehmigung der Europäischen Kommission (in welcher Form immer) vorliegt. Die Neuregelung des § 2 ENAVG sollte nur dann gelten, wenn ein "positiver Entscheid" der Europäischen Kommission vorliegt. Für den Monat Jänner 2011 liegt jedoch die vom Gesetzgeber für das Inkrafttreten vorausgesetzte Genehmigung jedenfalls nicht vor (vgl. VwGH 22.8.2012, Zl. 2012/17/0175).

Mit weiterem Erkenntnis vom 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469, hat der VwGH judiziert, dass aufgrund des Wortlautes des § 4 Abs. 7 ENAVG und der wiedergegebenen Ausführungen in der Regierungsvorlage jedenfalls davon auszugehen ist, dass dem Gesetzgeber die beihilfenrechtliche Problematik dieser Materie bewusst war. Der in § 4 Abs. 7 ENAVG angeführte Vorbehalt ist dahingehend zu verstehen, dass es für das Inkrafttreten des § 2 ENAVG nur auf das Vorliegen der "Genehmigung" ankommt (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469).

Da die bereits mit Juli 2008 erlassene AGVO u.a. Umweltsteuerermäßigungen nach Maßgabe der Richtlinie 2003/96/EG iSd Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt und von der Anmeldepflicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV freistellt (Art. 25 Abs. 1 AGVO), kann es dem Gesetzgeber nicht auf ein förmliches Anmeldeverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV angekommen sein (vgl. VwGH 30.1.2013, Zl. 2012/17/0469).

Nach Art. 9 der AGVO ist vorgesehen, dass der Mitgliedstaat der Kommission binnen 20 Arbeitstagen ab Inkrafttreten einer Beihilfenregelung eine Kurzbeschreibung der Beihilfenmaßnahme übermittelt und die Kommission den Eingang der Kurzmitteilung bestätigt und diese im Amtsblatt veröffentlicht. Nach Art. 10 AGVO überprüft die Kommission regelmäßig die Beihilfenmaßnahmen, von denen sie nach Art. 9 AGVO unterrichtet wurde. Daraus ergibt sich, dass im Sinne des § 4 Abs. 7 ENAVG in der Veröffentlichung der Beihilfenregelung durch die Kommission eine Art der "Genehmigung" durch die Europäische Kommission erblickt werden kann (vgl. VwGH 30.1.2013, ZI. 2012/17/0469).

Im Beschwerdefall wurde der Kommission eine Kurzbeschreibung der neuen Regelung der Energieabgabenvergütung übermittelt und diese im Amtsblatt der EU, C 288/21 vom 30. September 2011, veröffentlicht. Damit ist aber davon auszugehen, dass der Genehmigungsvorbehalt des § 4 Abs. 7 ENAVG erfüllt wurde. Die neue Regelung der Energieabgabenvergütung gelangt somit durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, für Vergütungsanträge für den Zeitraum zwischen 1. Februar 2011 und 31. Dezember 2013 zur Anwendung (vgl. VwGH 30.1.2013, ZI. 2012/17/0469). Da für den Monat Jänner 2011 die vom Gesetzgeber für das Inkrafttreten erforderliche Genehmigung der Kommission jedenfalls nicht vorliegt, gelangt § 2 Abs. 1 ENAVG idF BGBl I 111/2010 für diesen Monat nicht zur Anwendung (vgl. VwGH 22.8.2012, ZI. 2012/17/0175).

Wenngleich in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall seitens der Bf. behauptet wurde, dass nicht alle Bedingungen der AGVO erfüllt werden, so verweist der VwGH auf den Umstand, dass es in Bezug auf das vom Gesetzgeber vorgesehene Inkrafttreten der Novelle des ENAVG durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, darauf nicht ankommt. In ständiger Rechtsprechung ist der VwGH davon ausgegangen, dass die durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, vorgenommene Neufassung des § 2 Abs. 1 ENAVG (und damit der Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe) mit Februar 2011 in Kraft getreten ist (vgl. VwGH 18.12.2019, ZI. Ro 2016/15/0041; 30.1.2013, ZI. 2012/17/0469).

Unionsrechtliche Regelungen:

Gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ist die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig zu unterrichten, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Art. 107 AEUV mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Art. 108 Abs. 2 AEUV vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte

Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.

Nach Art. 108 Abs. 4 AEUV kann die Kommission Verordnungen zu den Arten von staatlichen Beihilfen erlassen, für die der Rat nach Art. 109 AEUV festgelegt hat, dass sie von dem Verfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ausgenommen werden können.

Gemäß Art. 109 AEUV kann der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments alle zweckdienlichen Durchführungsverordnungen zu den Art. 107 und 108 AEUV erlassen und insbesondere die Bedingungen für die Anwendung des Art. 108 Abs. 3 AEUV sowie diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die von diesem Verfahren ausgenommen sind.

Gestützt auf Art. 94 des Vertrages hat der Rat die Verordnung Nr. 994/98 vom 7. Mai 1998 erlassen. Nach Art. 1 dieser VO kann die Kommission mittels Verordnungen erklären, dass näher genannte Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt zu vereinbaren sind und nicht der Anmeldepflichtung nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegen.

Gestützt auf die zuletzt genannte Verordnung hat die Kommission die Verordnung Nr. 800/2008 (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung - AGVO) erlassen. Nach Art. 3 Abs. 1 dieser VO waren Beihilfenregelungen, die alle Voraussetzungen des Kapitels 1 erfüllen ... iSd Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt, wenn sie ... alle Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllen und die Regelungen einen ausdrücklichen Verweis auf diese Verordnung ... enthalten.

Diese Gruppenfreistellungsverordnung wurde mit 1. Juli 2014 durch die Verordnung (EU) Nr. 651/2014 (AGVO 2014) abgelöst.

Aufgrund des EuGH-Urteils vom 14.11.2019, Rs C-585/17, Dilly's Wellnesshotel GmbH, steht fest, dass eine nationale Regelung, mit der eine Beihilferegelung geändert wird, indem der Kreis der Empfänger der Beihilfe verkleinert wird, grundsätzlich der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht unterliegt.

nationales Recht:

Wenn in § 4 Abs. 7 ENAVG (und in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hiezu) nur eine "Genehmigung" angeführt ist, muss angenommen werden, dass § 4 Abs. 7 ENAVG somit eine typische Erledigungsart hervorgehoben hat, ohne aber andere Erledigungsarten auszuschließen. Insbesondere kann nicht ernstlich bezweifelt werden, dass etwa eine Mitteilung der Kommission iSd Art. 4 Abs. 2 der Verordnung Nr. 659/1999, dass die angemeldete Maßnahme keine Beihilfe darstelle, den Eintritt der Bedingung in § 4 Abs. 7 ENAVG darstellen sollte und damit das Inkrafttreten der geänderten Regelung bewirken sollte. Damit ist auch anzunehmen, dass ein Vorgehen iSd Gruppenfreistellungsverordnung den Eintritt der normierten Bedingung darstellen kann (vgl. VwGH 18.12.2019, Zl. Ro 2016/15/0041).

Nach der Inkrafttretensregelung des § 4 Abs. 7 ENAVG reicht daher - aus der Sicht des nationalen Rechts - die in der AGVO 2008 vorgesehene Mitteilung an die Kommission samt der entsprechenden Veröffentlichung durch die Kommission. Daran ändert nichts, wenn die AGVO 2008 nicht vollständig erfüllt worden ist (vgl. VwGH 30.1.2013, ZI. 2012/17/0469).

So in dem Verfahren Dilly's Wellnesshotel GmbH eingewendet wurde, sollte die ENAVG-Novelle 2011 gemäß § 4 Abs. 7 ENAVG (aus innerstaatlicher Sicht) in Kraft getreten sein, wäre das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 AEUV zu beachten, demzufolge der Anwendung der Einschränkung des Kreises der vergütungsberechtigten Unternehmen entgegen steht, ist dem entgegen zu halten:

Nach dem EuGH-Urteil vom 14.11.2019, Rs C-585/17, Dilly's Wellnesshotel GmbH, erlaubt die Übergangsbestimmung des Art. 58 AGVO 2014 grundsätzlich die Gewährung von Beihilfen bei Verstoß gegen Veröffentlichungs- und Informationspflichten.

Aus dem unionsrechtlichen Durchführungsverbot lässt sich für einen Dienstleistungsbetrieb von vornherein nichts gewinnen, da der Dienstleistungsbetrieb nicht mehr im Anwendungsbereich der ENAVG-Neuregelung steht und als Schuldner einer Abgabe nicht darauf berufen könnte, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen (vgl. VwGH 28.4.2011, ZI. 2009/15/0172 mit Hinweisen auf die EuGH-Rechtsprechung).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Rechtsfrage der Zulässigkeit der beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO bei Vorfragen der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des VwGH folgt (vgl. VwGH 27.9.2012, ZI. 2009/16/0005; 21.9.2009, ZI. 2008/16/0148).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Jänner 2020

