



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V-AG, 1xxx Wien, G-Straße, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 5. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vom 24. Mai 2012 betreffend Energieabgabenvergütung 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Vergütung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist als Dienstleistungsbetrieb ein Eisenbahnunternehmen.

Mit Antrag vom 11. Mai 2012 beantragte die Bw. die Vergütung der Energieabgaben für das Jahr 2011 in Höhe von € 160.154,93.

Mit Bescheid vom 24. Mai 2012 wurde der Antrag der Bw. auf Vergütung der Energieabgaben 2011 mit der Begründung abgewiesen, dass mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, eine Energieabgabenvergütung nur noch für Betriebe zulässig sei, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe. Für sog. "Dienstleistungsbetriebe" sei die Energieabgabenvergütung für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 aus-

geschlossen. Nach § 4 Abs. 7 ENAVG seien diese Änderungen vorbehaltlich der Genehmigung durch die EU-Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden. Da es sich bei der Bw. um keinen Produktionsbetrieb handle, sei der Antrag abzuweisen.

Gegen den Bescheid vom 24. Mai 2012 wurde mit Eingabe vom 5. Juni 2012 fristgerecht berufen und eine stattgebende Erledigung beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, die Bescheidebegründung des Finanzamtes sei unzutreffend, weswegen als Anlage ein Auszug aus dem Amtsblatt der EU, ABl 2011 C 288/21, beige-schlossen werde. Daraus sei ersichtlich, dass die EU-Kommission die Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe ab 2011 *keineswegs genehmigt* habe. Vielmehr habe sich die Republik Österreich gegenüber der Kommission auf den Standpunkt gestellt, dass die geplanten Änderungen der Energieabgabenvergütung ("EARV") die Anwendungsvoraussetzungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ("AGVO"), Nr. 800/2008, erfüllen. Vereinfacht gesagt habe die Republik Österreich behauptet, dass man für die Einschränkung der "EARV" auf Produktionsbetriebe gar keine Genehmigung von Seiten der Kommission benötige. Diese Haltung stehe offenkundigem Widerspruch zu § 4 Abs. 7 ENAVG idF BGBl I 111/2010, worin explizit auf die Notwendigkeit einer Genehmigung durch die Kommission verwiesen werde.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 VO 800/2008 haben die Mitgliedstaaten die Europäische Kommission binnen 20 Tagen nach Inkrafttreten über Maßnahmen zu informieren, für welche die Mitgliedstaaten die Vorteile der AGVO in Anspruch nehmen wollen. Eine solche Verständigung führe nicht zu einer inhaltlichen Überprüfung der fraglichen Maßnahme durch die Kommission. Vielmehr nimmt die Kommission die Information des Mitgliedstaates bloß entgegen und veröffentliche sie. Um einen Akt der Genehmigung, durch den die Maßnahme als beihilfenkonform erkannt werde, handle es sich dabei nicht.

Die Novelle zum ENAVG sei von der Republik Österreich gemäß Art. 9 VO 800/2008 zu Fall-Nr. SA.32526 bei der Kommission angezeigt worden. Einen "vollwertigen" Genehmigungsantrag, der den Erfordernissen der VO 659/1999 und den dazu ergangenen Durchführungsregeln zu entsprechen hätte, habe die Republik Österreich nicht gestellt. Das ENAVG verlange aber explizit eine Genehmigung durch die EU-Kommission. Eine solche Genehmigung liege nicht vor und könne auch nicht durch eine Berufung auf die AGVO ersetzt werden. Dies gelte umso mehr, als die Novelle des ENAVG tatsächlich die Anwendungsvoraussetzungen der AGVO nicht erfülle.

Die Unanwendbarkeit der AGVO ergebe sich zum einen daraus, dass die Freistellung nach Art. 25 nur für *Umweltsteuern* gelte, die durch die Energiesteuer-[Richtlinie 2003/96/EG](#) geregelt seien. Das sei aber bei den österreichischen Energieabgaben und den damit korrespon-

dierenden Vergütungsregelungen nicht der Fall. Die nationalen Bestimmungen würden aber auch für Produktionszweige gelten, die gemäß [Art. 2 Abs. 4 der RL 2003/96/EG](#) von der Anwendung der Energiesteuer-Richtlinie ausgenommen seien. Darunter fallen etwa Unternehmen der metallverarbeitenden Industrie oder des Maschinenbaus, mit denen die Bw. im Wettbewerb stehe. Die österreichische Energiesteuer-Gesetzgebung gehe über die [Richtlinie 2003/96/EG](#) hinaus. Dies habe zur Folge, dass die AGVO auf das ENAVG nicht anwendbar sei. Vielmehr müsste die Republik Österreich für Ausnahmen von der Energiebesteuerung eine individuelle Genehmigung nach [Art. 107 Abs. 3 AEUV](#) beantragen. Das sei bis dato nicht geschehen. Mangels expliziter Genehmigung durch die Kommission sei die ENAVG-Novelle gemäß des § 4 Abs. 7 ENAVG idF BGBl I 111/2010 bis heute nicht in Kraft getreten. Das sei vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid verkannt worden.

Hinzu komme, dass die Novelle des ENAVG mit BBG 2011 auch deswegen nicht die Voraussetzungen der AGVO erfülle, da das Gesetz zeitlich nicht befristet sei. Die in der Mitteilung zu SA.35.526 erwähnte Beschränkung auf den Zeitraum 01.02.2011 bis 31.12.2013 finde sich nicht im Text des ENAVG.

Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 6. August 2012 übermittelte die Bw. eine Berechnung des Nettoproduktionswertes für Jänner 2011, derzufolge für der anteilige Vergütungsbetrag mit € 30.115,91 ermittelt worden sei.

Nach Auffassung bestehen hinsichtlich der Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe ab 2011 europarechtliche Bedenken. Dies insbesondere mit der Begründung, dass das ENAVG über die Energiesteuer-[Richtlinie 2003/96/EG](#) hinausgehe, da sie auch Produktionszweige umfasse, die von der Anwendung der Richtlinie ausgenommen seien. Schon deswegen erfülle das ENAVG idF BGBl I 111/2010 nicht die Voraussetzungen der AGVO. Darüber hinaus fehle es an der unionsrechtlich gebotenen Befristung.

Nach der AGVO sei es für den Genuss des Freistellungsvorteils notwendig, die Beihilfe gegenüber dem Empfänger vorab als nach der AGVO gewährt zu deklarieren. Nach der AGVO müssen "Ad-hoc-Beihilfen" (d.h. Einzelbeihilfen ohne Beihilfenregelung als Grundlage), Beihilfenregelungen und alle Einzelbeihilfen aufgrund einer Beihilfenregelung einen ausdrücklichen Verweis auf die AGVO enthalten. Andernfalls seien sie anmeldepflichtig und seien von der Kommission zu genehmigen. Davon sei offenbar auch der Gesetzgeber ausgegangen, weil er die Wirksamkeit der §§ 2 und 3 ENAVG idF BGBl I 111/2010 unter den Vorbehalt einer Genehmigung durch die Europäische Kommission gestellt habe und die konkrete Beihilfenregelung keinen ausdrücklichen Verweis auf die AGVO enthalte.

Nur wenn die Beihilfenregelung und alle auf deren Basis gewährten Einzelbeihilfen alle Voraussetzungen der AGVO erfüllen, sei die jeweilige Maßnahme weder vorab bei der Kommission anzumelden, noch von dieser zu genehmigen. Zum Ausgleich dafür sehe die AGVO in Art. 10 und 11 ein Kontroll- und Monitoring-Verfahren für freigestellte Beihilfen vor. Erfülle umgekehrt eine mitgliedstaatliche Maßnahme nicht sämtliche Voraussetzungen der AGVO, sei eine Anmeldung bei der Kommission sowie deren Genehmigung vor der Durchführung der Maßnahme erforderlich. § 4 Abs. 7 ENAVG bestätige diese Rechtsauffassung, dementsprechend fehle in der Beihilfenregelung auch ein ausdrücklicher Hinweis auf die AGVO.

Neben den zuvor geäußerten europarechtlichen Bedenken, verletze die Bestimmung des § 2 Abs. 1 ENAVG in der ab 1.1.2011 gültigen Fassung auch die verfassungsgesetzlichen Rechte der Bw.. Der Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe von der Energieabgabenvergütung erscheine unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich bedenklich. Der Gleichheitssatz verbiete dem Gesetzgeber, Gleiches ohne hinreichenden Grund ungleich zu behandeln, d.h. sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierungen zu treffen und verlange, dass unterschiedliche Regelungen durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet seien.

Bei der Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe seien Gründe, die diese Differenzierung zwischen Dienstleistungsunternehmen und Produktionsunternehmen gerechtfertigt erscheinen lassen, weder in den Materialien zu dieser Gesetzesänderung erläutert noch sonst erkennbar bzw. aus allgemeinen Denkgesetzen ableitbar. Eine Übereinstimmung mit dem Gedanken der Steuergerechtigkeit liege nicht vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz](#) (ENAVG) 1993 idF BGBl I 92/2004 sind die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5 % des Unterschiedsbetrages zwischen

1. Umsätzen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994](#) und
2. Umsätzen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994](#), die an das Unternehmen erbracht werden,

übersteigen (Nettoproduktionswert).

Ein Anspruch auf Vergütung besteht gemäß § 2 Abs. 1 ENAVG 1996 idF BGBl I 111/2010 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.

Über Antrag des Vergütungsberechtigten wird nach Abs. 2 leg.cit. je Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr der Betrag vergütet, der den in § 1 genannten Anteil am Nettoproduktionswert übersteigt. Der Antrag hat die im Betrieb verbrauchte Menge an den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern und die in § 1 genannten Beträge zu enthalten. Er ist spätestens bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Vorliegen der Voraussetzungen für die Vergütung zu stellen. Der Antrag gilt als Steuererklärung. Der Antrag ist mit Bescheid zu erledigen und hat den Vergütungsbetrag in einer Summe auszuweisen.

Bei der Berechnung des Vergütungsbetrages gilt nach § 2 Abs. 2 Z 2 ENAVG 1996 entweder die Grenze von 0,5% des Nettoproduktionswertes oder die folgenden Selbstbehalte, wobei der niedrigere Betrag gutgeschrieben wird:

- für elektrische Energie 0,0005 €/kWh
- für Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der Kombinierten Nomenklatur 0,00598 €/Normkubikmeter
- für Kohle der Positionen 2701, 2702, 2704, 2713 und 2714 der Kombinierten Nomenklatur 0,15 €/Gigajoule
- für Heizöl Extraleicht (gekennzeichnetes Gasöl Unterpositionen 2710 19 41, 2710 19 45, 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur) 21 €/1000 Liter
- für Heizöl leicht, mittel, schwer (Unterpositionen 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65, 2710 19 69 der Kombinierten Nomenklatur) 15 €/1000 kg
- für Flüssiggas (Unterpositionen 2711 12, 2711 13, 2711 14, 2711 19 der Kombinierten Nomenklatur) 7,5 €/1000 kg.

Der Vergütungsbetrag wird abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von 400 € gutgeschrieben.

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 111/2010, vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsbeträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 von einer Genehmigung durch die EU-Kommission auszugehen sei. Nach Auffassung der Bw. würde die Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe mit BBG 2011, BGBl I 111/2010, nicht den Anwendungsvoraussetzungen der "Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung – AGVO" Nr. 800/2008 entsprechen. Darüber hinaus sei die Bestimmung des [§ 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz](#) idF BGBl I 111/2010 nicht befristet.

innerstaatliche Beurteilung des § 2 Abs. 1 ENAVG idF BGBl I 111/2010:

Der Antrag auf Vergütung der Energieabgaben ist gemäß § 2 Abs. 2 ENAVG für jeden einzelnen Betrieb zu stellen. Der Begriff "Betrieb" wird im Energieabgabenvergütungsgesetz nicht näher definiert. Das Energieabgabenvergütungsgesetz bedient sich aber im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994. Demnach ist für das Energieabgabenvergütungsgesetz nicht auf einen ertragsteuerlichen, sondern auf einen umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff abzustellen (vgl. VfGH 11.12.2009, Zl. [2006/17/0118](#)). Dies entspricht auch der [Richtlinie 2003/96/EG](#) des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom (sog. "Energiesteuerrichtlinie").

Nach [§ 2 Abs. 1 des Energieabgabenvergütungsgesetzes](#) besteht ein Anspruch auf Vergütung der Energieabgaben nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht. Die Körperlichkeit der Wirtschaftsgüter ist nicht vom Aggregatzustand abhängig, sodass sowohl feste als auch flüssige oder gasförmige Wirtschaftsgüter unter die Bestimmung fallen können. Entscheidend ist dabei, dass durch chemische oder physikalische (auch mechanische) Einwirkung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht.

Nach dem Gesetzestext des § 2 Abs. 1 ENAVG idF BGBl I 111/2010 können Dienstleistungsbetriebe für Jahre ab 2011 keine Vergütung der Energieabgaben mehr in Anspruch nehmen.

Zunächst die festzuhalten, dass es ausschließlich Sache des VfGH ist, Verletzungen des Verfassungsrechts festzustellen. Der Unabhängige Finanzsenat hat bestehende Gesetze auch dann anzuwenden, wenn sie möglicherweise (oder tatsächlich) verfassungswidrig sind.

In den Erläuternden Bemerkungen wurde die Streichung der Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe lediglich mit dem Satz begründet: "Der Kreis der Anspruchsberechtigten ist zu weit gefasst". Die neue Bestimmung ist vom UFS ungeachtet des Faktums anzuwenden, dass der Gesetzgeber die Abschaffung jahrelang gewährter Vergütungen nicht ausreichend begründete, damit die sachliche Differenzierung auch für die Betroffenen klar erkennbar ist. Der Umstand, dass die Einführung der Vergütung für Dienstleistungsbetriebe ab 2002 offenkundig auch dem Zweck diene, mittels Gleichstellung beider Betriebsarten den produzierenden Unternehmen die Rückzahlung der bereits gewährten Vergütungsbeträge für die Jahre 1996 bis 2001 zu ersparen (um nach einer angemessenen Frist wieder den alten Gesetzeszustand für Dienstleistungsbetriebe herzustellen), führt zu keiner erkennbaren Verfassungswidrigkeit (s. sinngemäß UFS 23.3.2012, GZ. RV/0327-L/12).

Im Übrigen ist auf das VfGH-Erkenntnis vom 12.12.2002, Zl. B 1348/02, zu verweisen: In diesem Erkenntnis hat der VfGH eine Gegenüberstellung der Wettbewerbssituation eines inländischen Produktionsbetriebs und eines inländischen Dienstleistungsbetriebs vorgenom-

men. Dabei ist er zu dem Ergebnis gekommen, dass inländische *Dienstleistungsbetriebe* im Regelfall nur auf *nationaler Ebene* miteinander konkurrieren, wohingegen inländische Produktionsbetriebe ihre Produkte im Regelfall auf dem gesamten europäischen Markt anbieten und dementsprechend auch in Konkurrenz zu ausländischen Produktionsbetrieben stehen.

Nach Ansicht des VfGH in dem vorstehenden Erkenntnis liegt allerdings ein *Härtefall* vor, wenn ein energieintensiver österreichischer Dienstleistungsbetrieb seine Dienstleistungen auf einem konkurrierenden europäischen Markt anbietet. Insbesondere wurde in diesem Zusammenhang für einen Bergbahn- bzw. Seilbahnbetrieb ausgesprochen, dass für ein solches Unternehmen die Wettbewerbssituation mit ausländischen vergleichbaren Betrieben eher ein Ausnahmefall ist. Ein Kunde, der eine Dienstleistung eines Seilbahnunternehmens im Inland in Anspruch nehmen will, wird in aller Regel nicht mit dem Anbot eines ausländischen Seilbahnunternehmens vergleichen, da die nachgefragte Dienstleistung nicht ohne Weiteres austauschbar ist. Der vom Seilbahnunternehmen angebotene Zielort wird eben nur vom inländischen Seilbahnunternehmen und nicht auch von einem ausländischen Seilbahnunternehmen angeboten. Eine nicht gewährte Energieabgabenvergütung für das inländische Seilbahnunternehmen führt zwar zu höheren Kosten und damit zu einem höheren Preis. Dieser höhere Preis stellt in aller Regel keinen Wettbewerbsvorteil für den ausländischen Seilbahnunternehmer dar. Lediglich in Fällen, in denen etwa an einer Bundesgrenze gelegener Zielort zugleich durch ein inländisches und ein ausländisches Seilbahnunternehmen erschlossen wird, kann sich die Wettbewerbssituation ergeben, die für sich aber als Härtefall erscheint und daher zu keiner Verletzung des Gleichheitssatzes führt (vgl. VfGH-Erk VfSlg 16771/2002).

Ähnliche Überlegungen sind bei der Bw. als einem lokalen Eisenbahnunternehmen anzustellen, das nicht in einem Wettbewerb mit ausländischen vergleichbaren Eisenbahnunternehmen steht.

Im Übrigen verfolgt die Regelung der Energieabgabenvergütung das rechtspolitische Ziel, mit der Entlastung der energieintensivsten Unternehmen die Wettbewerbsfähigkeit der (körperliche Wirtschaftsgüter produzierenden) Betriebe zu erhalten. Die in § 2 Abs. 1 ENAVG 1996 vorgenommene Beschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe liegt daher im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des einfachen Bundesgesetzgebers, der auch Härtefälle in Kauf nehmen könne. Ist ein Betrieb an einen Standort im Inland gebunden, nehme er nicht im gleichen Maße am Wettbewerb des europäischen Marktes teil, wie Betriebe, die schwerpunktmäßig körperliche Wirtschaftsgüter herstellen (vgl. VfGH 12.12.2002, Zl. [B 1348/02](#)).

Der VfGH hat damit bereits 2002 deutlich zum Ausdruck gebracht, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei stehen muss, hinsichtlich der Energieabgabenvergütung zwischen Produktionsbetrieben und Dienstleistungsbetrieben zu unterscheiden, weil erstere in größerem Wettbewerb mit ausländischen Betrieben stehen. Der VfGH hat im Erkenntnis VfSlg 16771/2002 die Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe grundsätzlich als verfassungskonform qualifiziert.

Die Überprüfung, inwieweit die Abschaffung der Energieabgabenvergütung ohne längere Übergangsfristen – insbesondere bei energieintensiv ausgerichteten Branchen (wie dem Eisenbahnunternehmen) – verfassungsrechtlich bedenklich ist und einer verträglicheren stufenweise geregelten Abschaffung hätte Platz machen müssen, bleibt der Entscheidung des VfGH vorbehalten.

ad Unionsrechtswidrigkeit des § 2 Abs. 1 ENAVG idF BGBl I 111/2010:

Dass die Einschränkung der Vergütung auf Produktionsbetriebe eine staatliche Beihilfe darstellt, ist nach den Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2011 unstrittig (vgl. EB RV 981 BlgNR XXIV. GP 141), welche für den Zeitraum 1. Februar 2011 bis 31. Dezember 2013 befristet ist. Die Eigenschaft als "Beihilfe" ergibt sich insbesondere bereits aus dem EuGH-Urteil vom 8.11.2001, Rs C-143/99, *Adria-Wien-Pipeline*).

Zum Zeitpunkt des Ergehens des EuGH-Urteils in der Rs C-143/99, *Adria-Wien-Pipeline*, gab es weder eine Energiesteuer-Richtlinie, Zl. 2003/96/EG, noch eine Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO).

Sekundärrechtlicher Maßstab für das nationale Energiesteuerrecht ist die Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG (im Folgenden "EnStRL"). Die EnStRL belässt den Mitgliedstaaten einen weiten Gestaltungsspielraum und sieht insbesondere keine obligatorische Verpflichtung zur steuerlichen Entlastung energieintensiver Betriebe vor. Nach Art. 17 EnSt-RL "können" Mitgliedstaaten für energieintensive Betriebe Steuerermäßigung vorsehen. Führt ein Mitgliedstaat Vergütungsregelungen ein, ist er nicht automatisch verpflichtet, diese Vergütungsregelungen auf sämtliche Betriebe anzuwenden. Art 17 Abs. 1 lit. a letzter Satz EnStRL ermöglicht den Mitgliedstaaten explizit die Anpassung des Betriebsbegriffs an verkaufswert-, prozess- und sektorbezogene Gegebenheiten. Soll daher ausschließlich der Sektor der *Produktionsbetriebe* energiesteuerlich begünstigt werden, so steht dies im Einklang mit Art. 17 Abs. 1 letzter Satz EnStRL (vgl. Bieber, Ist die Einschränkung der ENAVG auf Produktionsbetriebe durch das BBG 2011 unionsrechts- und verfassungskonform, ÖStZ 2012, S. 60ff).



Die Vereinbarkeit der Energieabgabenvergütung mit Art. 17 EnStRL führt jedoch nicht automatisch zur Unionsrechtskonformität des § 2 ENAVG, da die nationale Regelung ferner nicht gegen das *Beihilfenverbot* des [Art. 107 AEUV](#) verstoßen darf. Dementsprechend wird in Art. 26 Abs. 2 EnStRL hervorgehoben, dass im Sinne der EnStRL vorgesehene Maßnahmen wie Steuerermäßigungen oder –erstattungen *staatliche Beihilfen* darstellen können. In diesem Fall sind sie nach Maßgabe von [Art. 88 Abs. 3 AEUV](#) der Kommission mitzuteilen. Die der Kommission auf der Grundlage der EnStRL übermittelten Informationen entbinden die Mitgliedstaaten nicht von der Mitteilungspflicht gemäß [Art. 88 Abs. 3 AEUV](#). Es ist daher zu prüfen, ob § 2 ENAVG mit dem *Beihilfenrecht* vereinbar ist:

Auf der Grundlage des [Art. 109 AEUV](#) kann der Rat in Form von Durchführungsverordnungen diejenigen Arten von *Beihilfen* festlegen, welche vom Anmeldeverfahren gemäß [Art. 108 Abs. 3 AEUV](#) ausgenommen sind. Demgemäß wird die EU-Kommission durch Art. 1 Abs. 1 VO 994/98 dazu ermächtigt, bestimmte Gruppen von Beihilfen mittels VO als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar zu erklären. Art. 1 Abs. 1 lit. a sublit. iii VO 994/98 nennt explizit Beihilfen zugunsten von *Umweltschutzmaßnahmen*.

Auf der Grundlage der VO 994/98 hat die EU-Kommission die "Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung ("AGVO") 800/2008 erlassen, die bis zum 31. Dezember 2013 gilt. Die Anwendung der AGVO ermöglicht einem Mitgliedstaat die **sofortige Gewährung einer Beihilfe, ohne** dass eine vorherige **Anmeldung** bei der Kommission erforderlich ist. Der Mitgliedstaat muss die Kommission lediglich binnen 20 Arbeitstagen ab Inkrafttreten der Beihilfe anhand eines Informationsblattes über die Beihilfe informieren. Nach der AGVO freigestellte Beihilfen sind *keine bestehenden Beihilfen*, sondern müssen nach Auslaufen der Geltung der AGVO wieder angemeldet werden, sofern deren Geltungsdauer nicht verlängert wird oder eine andere Freistellungsverordnung an ihre Stelle tritt. Die in der AGVO niedergelegten Tatbestandsvoraussetzungen stellen eine Konkretisierung des Kommissions**ermessens** dar.

Nach Art 1 Abs. 1 lit. a sublit iii VO 994/98 kann eine Ausnahme von der Anmeldeverpflichtung auf Basis der AGVO ausschließlich für "Beihilfen zugunsten von Umweltschutzmaßnahmen" vorgesehen werden. [Art. 25 AGVO](#) knüpft die Ausnahme von der Anmeldeverpflichtung daran, dass die Beihilfe im Einklang mit der Energiesteuer-Richtlinie steht (vgl. Bieber, a.a.O., ÖStZ 2012/98, S. 60).

Nach dem Amtsblatt der Europäischen Union vom 30.9.2011, ABI C 288/21, handelt es sich bei der Einschränkung des § 2 Abs. 1 EAVG auf Produktionsbetriebe um eine **Beihilfe**, die auf der Grundlage der **AGVO gewährt** wird. Die österreichische Beihilfe ist laut dem vom BMF übermittelten Informationsblatt von **1. Februar 2011** bis **31. Dezember 2013** befristet und

mit einem Höchstbetrag von 500 Mio. EUR begrenzt. Die Beihilfe unterliegt nach [Art. 10 AGVO](#) der Beihilfenkontrolle.

Systematisch ist die Energieabgabenvergütung der Kategorie der *Umweltschutzbeihilfen* iSd [Art. 1 Abs. 1 lit. d AGVO](#) zuzuordnen, die in den [Art. 17](#) bis [25 AGVO](#) gesondert geregelt sind. Nach [Art. 25 AGVO](#) sind Umweltschutzbeihilfen mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und von der *Anmeldepflicht* gemäß [Art. 88 Abs. 3 EGV](#) ([Art. 108 Abs. 3 AEUV](#)) freigestellt, wenn die Beihilfe **für eine Dauer von höchstens 10 Jahre gewährt wird und die Beihilfenempfänger die in der EnStRL festgelegten Mindeststeuerbeträge entrichten**. Wie bereits ausgeführt, gilt das ENAVG idF BGBl I 111/2010 für den begrenzten Zeitraum zwischen 1. Februar 2011 und 31. Dezember 2013. Da die in § 2 Abs. 2 Z 2 TS 1-6 ENAVG vorgesehenen Steuerbeträge im Wesentlichen den in der Tabelle C EnStRL vorgesehenen Mindeststeuerbeträgen für Heizstoff und elektrischen Strom entsprechen, erscheint eine Unterschreitung des europäischen Mindestbesteuerungsniveaus de facto nicht möglich (vgl. Bieber, a.a.O., ÖStZ 2012/98, S. 60ff).

Die Anwendung der AGVO ermöglicht einem Mitgliedstaat die sofortige Gewährung einer Beihilfe, ohne dass eine vorherige Anmeldung bei der EU-Kommission erforderlich ist. Der Mitgliedstaat muss die Kommission lediglich binnen 20 Arbeitstagen ab Inkrafttreten der Beihilfe anhand eines Informationsblatts über die Beihilfe informieren (vgl. Bieber, a.a.O., ÖStZ 2012/98, S. 60).

Demnach hat der Mitgliedstaat der Kommission eine Kurzbeschreibung der Beihilfenmaßnahme in elektronischer Form zu übermitteln, deren Eingang unverzüglich von der Kommission bestätigt und im Amtsblatt der Europäischen Union sowie auf der Website der Kommission veröffentlicht wird. Des Weiteren hat der Mitgliedstaat nach [Art. 2 Abs. 2 AGVO](#) bei Inkrafttreten einer Beihilfenregelung oder Bewilligung einer Ad-hoc-Beihilfe, die nach dieser Verordnung freigestellt ist, den vollständigen Wortlaut der Maßnahme im Internet zu veröffentlichen und während der gesamten Laufzeit der Beihilfenmaßnahme den Internetzugang zu deren vollständigem Wortlaut zu gewährleisten. Im Muster im Anhang III der AGVO sind u.a. die einzelstaatliche Rechtsgrundlage, die Art der Maßnahme (Regelung oder Adhoc-Beihilfe mit Namen des Beihilfenempfängers) und die Laufzeit einer Regelung (d.i. Zeitraum, in dem die Bewilligungsbehörde sich zur Gewährung von Beihilfen verpflichten kann) oder der Bewilligungszeitpunkt einer Adhoc-Beihilfe anzugeben. Die Verpflichtung zur Gewährung einer Beihilfe wird im Falle einer Beihilfenregelung durch das Inkrafttreten der Regelung für die Dauer des zeitlichen Bedingungszeitraumes eingegangen.

Aufgrund der flexiblen Gestaltung des Art. 17 EnStRL liegt es im Ermessen der Mitgliedstaaten, ob er die Gewährung von Steuerbegünstigungen für energieintensive Betriebe an die

Erreichung von *Umweltschutzziele*n knüpft. Aufgrund des Inkrafttretens der EnStRL ergab sich für den österreichischen Gesetzgeber keine Verpflichtung zur Integration von Umweltschutzziele in das ENAVG. Nach dem ENAVG sind umweltinnovative und nicht umweltinnovative Betriebe gleichermaßen vergütungsberechtigt, da die Rückvergütung der Energieabgaben weder die Erfüllung bestimmter Umweltkriterien voraussetzt noch mit der Verpflichtung zur Einleitung von Umweltverbesserungsmaßnahmen einhergeht, wie zB der Investition der rückvergüteten Beträge in erneuerbare Energieträger (vgl. Bieber, a.a.O., ÖStZ 2012, S. 60ff).

Die EnStRL sieht lediglich die Einhaltung von spezifischen Mindeststeuerbeträgen vor und lässt es den Mitgliedstaaten offen, durch welche nationalen Abgaben die Einhaltung der Mindeststeuerbeträge gewährleistet wird. Damit wird insbesondere dem Umstand Rechnung getragen, dass viele Mitgliedstaaten bereits unterschiedliche Steuern auf Energie (CO<sub>2</sub>-, Energiesteuern, Abgaben auf Schwefel etc.) erheben und es ermöglicht werden soll, dass diese Steuern bei der Einhaltung der Mindeststeuerbeträge berücksichtigt werden (vgl. Hager, Energiebesteuerung – nationale und gemeinschaftsrechtliche Umsetzung – Richtlinie 2003/96/EG, ÖStZ 2004, S. 322ff).

Art. 17 der EnStRL sieht Steuerermäßigungen für energieintensive Betriebe und für Betriebe, die sich zur Einhaltung von Umweltschutzvereinbarungen etc. verpflichten, vor. Energieintensive Betriebe sind dabei als jene Betriebe definiert, bei denen die Energie- und Strombeschaffungskosten zumindest 3,0% des Produktionswertes oder die nationalen Energiesteuern mindestens 0,5% des Mehrwertes betragen. Die EnStRL legt somit nur *Minimalanforderungen* hinsichtlich der Begünstigung von energieintensiven Betrieben fest und eröffnet den Mitgliedstaaten dadurch die Möglichkeit, nationale Gesichtspunkte bei der Umsetzung der EnStRL zu berücksichtigen (vgl. Hager, a.a.O., ÖStZ 2004, S.322ff).

Mit dem Energieabgabenvergütungsgesetz und dem darin enthalten Vergütungsmechanismus werden daher die in [Art. 25 AGVO](#) vorgegebenen Kriterien erfüllt. Die Bestimmung des § 2 ENAVG wird daher als mit dem sekundären Gemeinschaftsrecht als vereinbar erachtet. Sofern 2014 keine neue AGVO erlassen wird, wäre § 2 ENAVG bei der Kommission anzumelden.

Im vorliegenden Fall registrierte die Kommission den Eingang der Kurzbeschreibung mit 7. Februar 2011 zur Zl. SA.32526. In der Kurzbeschreibung wurde als bezug habende einzelstaatliche Rechtsgrundlage die Novelle zum ENAVG, BGBl I 111/2010, genannt, die Art der Maßnahme mit "Regelung" und deren Ziele als "Beihilfen" in Form von Umweltsteuerermäßigungen (Art. 25) angegeben sowie die Laufzeit mit "1.2.2011 bis 31.12.2013" ausgewiesen. Die Kurzbeschreibung wurde am 30.9.2011 im Amtsblatt der Europäischen Union zu C 288/21

unter Verweis auf die Referenz-Nummer der staatlichen Beihilfe SA.32526 (11/X) veröffentlicht. Nach der AGVO sind daher Maßnahmen nach der bezeichneten Novelle zum ENAVG nur insoweit freigestellt, als eine Verpflichtung von Energieabgaben ab dem 1. Februar 2011 eingegangen und korrespondierend hierzu ein Rechtsanspruch der Beihilfenempfänger entstanden ist.

Eine rückwirkende Genehmigung auf den 1.1.2011 kann aus der Tatsache, dass sich die Freistellung auf sämtliche Bestimmungen der Novelle bezieht, schon deswegen nicht abgeleitet werden, weil die AGVO selbst zwar eine Rückwirkung zulässt, dies aber nur eingeschränkt und für höchstens 20 Tage, im gegenständlichen Fall für 6 Tage ([Art. 9 Abs. 1 AGVO](#)). Für den Zeitraum Jänner 2011 lag weder eine Freistellung von der Anmeldung nach der AGVO vor, noch bestand eine Genehmigung nach [Art. 108 Abs. 3 AEUV](#), sodass eine Beihilfe für diesen Zeitraum mit einem – nicht rückwirkend sanierbaren – Durchführungsverbot belegt war. Im Einklang damit enthält die Bestimmung des § 4 Abs. 7 ENAVG den Vorbehalt der Genehmigung durch die Europäische Kommission für die Anwendbarkeit der neuen Regelungen, sodass auf Anträge betreffend den Zeitraum 01/2011 auch nach dieser Bestimmung noch die Regelungen vor BGBl I 111/2010 anzuwenden sind (s. sinngemäß UFS 12.7.2012, GZ. RV/0390-I/12).

Die Bestimmung des § 2 ENAVG idF BGBl I 111/2010 ist sohin auf Vergütungsanträge, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen, insoweit anzuwenden, als sie die Vergütung von nach dem 31.1.2011 geleistete Energieabgaben betreffen. Eine Normprüfungskompetenz kommt dem Unabhängigen Finanzsenat nicht zu. Er ist an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden (vgl. VfGH 12.12.2002, [B 1348/02](#)), weshalb dem Berufungsbegehren auf Nichtanwendung des Ausschlusses der Dienstleistungsbetriebe auf der Grundlage des § 2 EAVG idF BGBl I 111/2010 bezogen auf Vergütungszeiträume ab dem 1.2.2011 wegen verfassungsrechtlicher Bedenken in Bezug auf die Gleichbehandlung nicht beigetreten werden kann.

Beihilfen, die alle Bedingungen der AGVO erfüllen, sind automatisch mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und müssen nicht gemäß [Art. 89 Abs. 3 EG-Vertrag](#) notifiziert und von der EU-Kommission genehmigt werden. Die AGVO erleichtert die Gewährung zahlreicher Beihilfen zur Verbesserung des Umweltschutzes bzw. zur Bekämpfung des Klimawandels. Dazu gehören Beihilfen zur Förderung von Investitionen in Energiesparmaßnahmen sowie Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen.

In diesem Zusammenhang stellt *Achatz* in einer an den OÖ Gemeindebund vom 16. Mai 2012 erteilten Auskunft fest: "Die Einschränkung des § 2 EnAbgVG idF BBG 2011 auf Produktionsbetriebe ist seines Erachtens aufgrund einer Ersteinschätzung sowohl unionsrechtskonform als

auch verfassungskonform. Sowohl aus unionsrechtlicher als auch aus verfassungsrechtlicher Sicht scheint eine Bekämpfung der gegenständlichen Regelung im Instanzenzug wenig erfolgversprechend." (zitiert in: UFS 3.8.2012, GZ. RV/0773-L/12).

Dem Vorbringen der Bw., eine Verständigung der Europäischen Kommission gemäß Art. 9 Abs. 1 VO 800/2008 führe nicht zu einer Überprüfung durch die Kommission, ist entgegen zu halten, dass nach Art. 10 Abs. 1 dieser EG-Verordnung die Kommission regelmäßig die Beihilfenmaßnahmen überprüfe, von denen sie nach Art. 9 unterrichtet wurde.

Dem Vorbringen der Bw. ist weiters entgegen zu halten, dass nach der AGVO lediglich *Regionalbeihilfen* für die metallverarbeitende Industrie oder für den Maschinenbau nicht von der AGVO umfasst sind. Im Übrigen sind Beihilfen, auf die sich die AGVO nicht erstreckt keineswegs rechtswidrig. Sie unterliegen lediglich nach wie vor der Anmeldepflicht. Die AGVO erleichtert den Behörden der Mitgliedstaaten die Gewährung zahlreicher Beihilfen zur Verbesserung des Umweltschutzes bzw. zur Bekämpfung des Klimawandels. Dazu gehören auch Beihilfen für *alle* Unternehmen in Form von Umweltsteuerermäßigungen (vgl. EU-Beihilfenpolitik, Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung, Geltungsdauer: 29.8.2008 bis 31.12.2013).

Im vorliegenden Fall gilt die Energieabgabenvergütungsgesetz idF BGBl I 111/2010 unstrittigerweise für den begrenzten Zeitraum zwischen 1. Februar 2011 und 31. Dezember 2013, auch wenn sich die Befristung bzw. der Geltungszeitraum des ENAVG nicht direkt aus der Gesetzesvorschrift ergibt. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht liegt demnach nicht vor.

Gemäß § 2 Abs. 2 letzter Satz EAVG wird der nach Anwendung des höheren Selbstbehaltes in Höhe von 0,5% des Nettoproduktionswertes oder des sich gemäß § 2 Abs. 2 erster bis sechster Teilstrich ENAVG verbrauchsbezogen zu errechnenden Betrages ergebende Vergütungsbetrag abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von 400 € gutgeschrieben.

Das ENAVG regelt die Vergütung der auf die in § 1 Abs. 3 aufgezählten Energieträger entfallenden Energieabgaben dergestalt, dass jeweils für ein volles Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr entrichtete Energieabgaben vergütet werden, enthält aber keine Bestimmung für "Rumpf"-Kalender- bzw. "Rumpf"-Wirtschaftsjahre, somit für nicht volle 12 Monate umfassende Zeiträume. Für die Berechnung des Vergütungsbetrages sind die entstandenen Energieabgabenschuldigkeiten und der Nettoproduktionswert gleicher Zeiträume oder die entstandenen Energieabgabenschuldigkeiten und die sich aus dem tatsächlichen Verbrauch der jeweiligen Energieträger in diesen Zeiträumen errechnenden Mindestselbsthalte heranzuziehen. Die Normierung des in § 2 Abs. 2 erster bis sechster Teilstrich ENAVG festgelegten, nach dem tatsächlichen Verbrauch zu berechnenden Mindestselbstbehaltes erfolgte in Umsetzung der Bestimmungen der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der

gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom mit BGBl I Nr. 92/2004, wohingegen der allgemeine Selbstbehalt als solcher und unabhängig davon bereits in der Stamfassung des EAVG vorgegeben war (§ 2 Abs. 2 letzter Satz Energieabgabenvergütungsgesetz idF [BGBl. Nr. 201/1996](#): "Der Vergütungsbetrag wird abzüglich eines Selbstbehaltes von höchstens 5.000 S ausbezahlt."). Demnach bezieht sich auch der (lediglich angehobene) allgemeine Selbstbehalt von € 400 auf den im Gesetz geregelten Vergütungszeitraum von einem Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr, sohin einen Zeitraum von 12 Monaten, sodass für kürzere Zeiträume mangels Vorliegen einer Regelung für kürzere "Rumpf"-Kalenderjahre bzw. "Rumpf"-Wirtschaftsjahre in - systematisch - teleologischer Interpretation nur ein aliquoter Anteil des allgemeinen Selbstbehaltes, hier in Höhe von 1/12 von € 400,-- für den Zeitraum 1/2011, zu berücksichtigen war (vgl. VfGH 25.6.2002, Zl. [2002/17/0028](#)).

Der Berufung war daher in diesem Umfang Folge zu geben (vgl. EBRV 981 BlgNR XXIV. GP sowie VfGH 13.12.2001, Zl. [B 2251/97](#)).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Energieabgabenvergütung für das Jahr 2011, der die Umsätze und Vorleistungen für den Zeitraum Jänner 2011 zu Grunde gelegt werden, wird wie folgt ermittelt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG:	453.039,70
abzügl. Vorleistungen:	- 354.678,11
Nettoproduktionswert:	98.361,59

kWh elektrische Energie:	2.079.467,00
SB II: davon 0,0005 je kWh:	1.039,73

geleistete Elektrizitätsabgabe:	31.192,01
abzügl. Selbstbehalt II:	- 1.039,73
Differenz:	30.152,28
abzügl. Selbstbehalt:	- 33,33
<b>Energieabgabenvergütung 2011:</b>	<b>30.118,95</b>

Wien, am 16. August 2012