

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Gemeinde, über die Beschwerde vom 25.09.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27.08.2012, betreffend die Vergütung von Energieabgaben für 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Energieabgabenvergütung 2011 wird mit 6.607,51 Euro festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Eingaben vom 14.05.2012 stellte die Beschwerdeführerin (=Bf.), eine Gebietskörperschaft, einen Antrag auf Vergütung von Energieabgaben für den Bereich Wasserversorgung und Elternhaus in Höhe von 2.431,15 Euro und in Höhe von 4.176,36 Euro.

Das Finanzamt wies die Anträge mit Bescheid vom 27.08.2012 ab.

Es begründete die Abweisung damit, dass gemäß

§ 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz idF Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl.

Nr. 11/2010, ein Anspruch auf Vergütung nur für Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter bestehe 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.

Mit Eingabe vom 25.09.2012 brachte die Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Abweisungsbescheid ein.

Sie brachte darin vor, dass die Eingrenzung der Vergütung von Energieabgaben auf Betriebe, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht, nach dem Gleichheitsgrundsatz nicht zulässig sei.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 14.11.2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 31.10.2015 legte der Unabhängige Finanzsenat Außenstelle Linz dem EuGH zu Gz RE/5100001/2014 nachstehende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

A.) Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn eine Beihilferegelung das besondere Verfahren der AGVO nach Art 25 in Anspruch nimmt, um damit von der Anmeldeverpflichtung nach Art 108 Abs. 3 AEUV freigestellt zu werden, aber verschiedene Verpflichtungen des Kapitels I AGVO nicht einhält und überdies auch keinen Hinweis auf die AGVO aufweist?

B.) Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn eine Beihilferegelung auf das für Umweltschutzbeihilfen geltende besondere Verfahren der AGVO nach Art 25 gestützt wird, aber in Kapitel II geregelte Voraussetzungen – nämlich die Förderung von Umweltschutzmaßnahmen bzw. Energiesparmaßnahmen nach Art 17 Z 1 AGVO – nicht vorliegen?

C.) Steht das Unionsrecht einer nationalen Regelung entgegen, die keine zeitliche Einschränkung und auch keinen Hinweis auf den in der Freistellungsanzeige angeführten Zeitraum enthält, sodass die in Art 25 Abs. 3 AGVO geforderte Begrenzung der Energiesteuervergütung auf 10 Jahre nur der Freistellungsanzeige zu entnehmen ist?

Da der Ausgang des Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH zu C-493/14 von wesentlicher Bedeutung für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens war, setzte das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 20.01.2015 das Verfahren gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Entscheidung durch den EuGH aus.

Nunmehr hat der EuGH mit Urteil vom 21.07.2016, C-493/14, Rs „Dilly’s Wellnesshotel GmbH“ über das Vorabentscheidungsersuchen betreffend die die Unionsrechtswidrigkeit des § 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz entschieden.

Folglich ist das Verfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Rechtslage und Erwägungen

Nach 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 14.11.2012 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

Rechtslage und Erwägungen

Der EuGH legte seinem Urteil vom 21.07.2016, C-493/14, folgende Erwägungen zu Grunde.

Im Folgenden wird der Inhalt der Entscheidung des EuGH wiedergegeben:

Unionsrecht

Verordnung (EG) Nr. 659/1999

3 *Die Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [108 AEUV] (ABl. 1999, L 83, S. 1) bestimmte in ihrem Art. 2 („Anmeldung neuer Beihilfen“):*

„(1) Soweit die Verordnungen nach Artikel [109 AEUV] oder nach anderen einschlägigen Vertragsvorschriften nichts anderes vorsehen, teilen die Mitgliedstaaten der Kommission ihre Vorhaben zur Gewährung neuer Beihilfen rechtzeitig mit...“

Verordnung (EG) Nr. 994/98

4 *In den Erwägungsgründen 4 bis 7 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates vom 7. Mai 1998 über die Anwendung der Artikel [107 und 108 AEUV] auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. 1998, L 142, S. 1) hieß es:*

„(4) Die Kommission hat die Artikel [107 und 108 AEUV] mittels zahlreicher Entscheidungen durchgeführt und ihre Vorgehensweise in einer Anzahl von Bekanntmachungen dargelegt. In Anbetracht der erheblichen Erfahrungen der Kommission bei der Anwendung der Artikel [107 und 108 AEUV] und der von ihr auf der Grundlage dieser Bestimmungen angenommenen allgemeinen Texte ist es im Hinblick auf eine wirksame Überwachung und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung – ohne die Kontrolle der Kommission dadurch zu schwächen – angezeigt, die Kommission zu ermächtigen, in den Gebieten, auf denen sie über ausreichende Erfahrung verfügt, um allgemeine Vereinbarkeitskriterien festzulegen, mittels Verordnungen zu erklären, dass bestimmte Gruppen von Beihilfen mit dem [Binnenmarkt] gemäß einer oder mehrerer Bestimmungen des Artikels [107 Absätze 2 und 3 AEUV] zu vereinbaren [sind] und von dem Verfahren nach Artikel [108 Absatz 3 AEUV] freigestellt werden.

(5) Gruppenfreistellungsverordnungen erhöhen die Transparenz und Rechtssicherheit ...

(6) Die Kommission sollte beim Erlass von Verordnungen zur Freistellung bestimmter Gruppen von Beihilfen von der Anmeldepflicht nach Artikel [108 Absatz 3 AEUV] ... die Bedingungen der Überwachung festlegen, um die Vereinbarkeit der von dieser Verordnung erfassten Beihilfen mit dem [Binnenmarkt] zu gewährleisten.

(7) *Die Kommission sollte ermächtigt werden, beim Erlass von Verordnungen zur Freistellung bestimmter Gruppen von Beihilfen von der Anmeldungspflicht nach Artikel [108 Absatz 3 AEUV] zusätzliche Bedingungen aufzuerlegen, um die Vereinbarkeit der von dieser Verordnung erfassten Beihilfen mit dem [Binnenmarkt] zu gewährleisten.“*

5 *In Art. 1 („Gruppenfreistellungen“) dieser Verordnung hieß es:*

„(1) Die Kommission kann mittels Verordnungen, die nach dem Verfahren des Artikels 8 dieser Verordnung und nach Artikel [107 AEUV] erlassen wurden, erklären, dass folgende Gruppen von Beihilfen mit dem [Binnenmarkt] zu vereinbaren sind und nicht der Anmeldepflicht nach Artikel [108 Absatz 3 AEUV] unterliegen:

a) Beihilfen zugunsten von:

iii) Umweltschutzmaßnahmen,

(2) In den Verordnungen nach Absatz 1 ist für jede Gruppe von Beihilfen Folgendes festzulegen:

e) die Bedingungen der Überwachung nach Artikel 3.

6 *Art. 3 („Transparenz und Überwachung“) dieser Verordnung sah vor:*

„(1) Beim Erlass von Verordnungen nach Artikel 1 erlegt die Kommission den Mitgliedstaaten genaue Regeln zur Gewährleistung der Transparenz und der Überwachung der gemäß diesen Verordnungen von der Anmeldungspflicht freigestellten Beihilfen auf. Diese Regeln haben insbesondere die in den Absätzen 2, 3 und 4 festgelegten Anforderungen zum Gegenstand.

...“

7 *Die Verordnung Nr. 994/98 wurde durch die Verordnung (EU) Nr. 733/2013 des Rates vom 22. Juli 2013 (ABl. 2013, L 204, S. 11) geändert und in der Folge durch die Verordnung (EU) Nr. 2015/1588 des Rates über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. 2015, L 248, S. 1) aufgehoben.*

Verordnung Nr. 800/2008

8 *In den Erwägungsgründen 5, 7 und 46 der Verordnung Nr. 800/2008 hieß es:*

„(5) Diese Freistellungsverordnung sollte für alle Beihilfen gelten, die sämtliche einschlägigen Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllen, wie auch für alle Beihilferegeln, bei denen gewährleistet ist, dass auf der Grundlage solcher Regelungen gewährte Einzelbeihilfen ebenfalls sämtliche einschlägigen Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllen. Im Interesse der Transparenz und einer wirksamen Beihilfenkontrolle sollten alle nach dieser Verordnung gewährten Einzelbeihilfemaßnahmen einen ausdrücklichen Verweis auf die maßgebliche Bestimmung von Kapitel II und die einzelstaatliche Rechtsgrundlage enthalten.

...

(7) *Staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel [107 Absatz 1 AEUV], die nicht unter diese Verordnung fallen, sollten weiterhin der Anmeldepflicht nach Artikel [108 Absatz 3 AEUV] unterliegen...*

(46) *Aufgrund der ausreichenden Erfahrungen, die bei der Anwendung der Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Umweltschutzbeihilfen gesammelt wurden, sollten die folgenden Beihilfen von der Anmeldepflicht freigestellt werden: ... bestimmte Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen.“*

9 *Art. 1 („Anwendungsbereich“) in Kapitel I („Gemeinsame Vorschriften“) der Verordnung Nr. 800/2008 bestimmte in seinem Abs. 1:*

„Diese Verordnung gilt für die folgenden Gruppen von Beihilfen:

d) Umweltschutzbeihilfen,

10 *Art. 3 („Freistellungsvoraussetzungen“) dieser Verordnung, der ebenfalls in Kapitel I enthalten war, sah in seinem Abs. 1 vor:*

„Beihilferegeln, die alle Voraussetzungen des Kapitels I erfüllen sowie den einschlägigen Bestimmungen des Kapitels II entsprechen, sind im Sinne von Artikel [107 Absatz 3 AEUV] mit dem [Binnenmarkt] vereinbar und von der Anmeldepflicht nach Artikel [108 Absatz 3 AEUV] freigestellt, wenn alle Einzelbeihilfen auf der Grundlage solcher Regelungen ebenfalls alle Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllen und die Regelungen einen ausdrücklichen Verweis auf diese Verordnung unter Angabe des Titels sowie einen ausdrücklichen Verweis auf die Fundstelle im Amtsblatt der Europäischen Union enthalten.“

11 *Art. 25 („Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen“) in Abschnitt 4 („Umweltschutzbeihilfen“) von Kapitel II („Besondere Bestimmungen für einzelne Beihilfegruppen“) dieser Verordnung bestimmte:*

„(1) Umweltschutzbeihilferegeln in Form von Umweltsteuerermäßigungen nach Maßgabe der Richtlinie 2003/96/EG [des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. 2003, L 283, S. 51)] sind im Sinne von Artikel [107] Absatz 3 [AEUV] mit dem [Binnenmarkt] vereinbar und von der Anmeldepflicht gemäß Artikel [108] Absatz 3 [AEUV] freigestellt, wenn die Voraussetzungen der Absätze 2 und 3 dieses Artikels erfüllt sind.

12 *Die Verordnung Nr. 800/2008 wurde durch die Verordnung (EU) Nr. 1224/2013 der Kommission vom 29. November 2013 (ABl. 2013, L 320, S. 22) hinsichtlich ihrer Geltungsdauer geändert. Diese wurde infolgedessen bis zum 30. Juni 2014 verlängert. Die Verordnung Nr. 800/2008 wurde später durch die Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2014, L 187, S. 1) aufgehoben.*

13 Nach dem Budgetbegleitgesetz 2011 vom 30. Dezember 2010 (BGBl. I, 111/2010, im Folgenden: BBG 2011) wurden Dienstleistungsbetriebe von der Energieabgabenvergütung ausgeschlossen.

14 § 2 Abs. 1 des Energieabgabenvergütungsgesetzes (im Folgenden: EAVG) bestimmt in der durch Art. 72 des BBG 2011 geänderten Fassung:

„Ein Anspruch auf Vergütung besteht 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.“

15 Der zeitliche Anwendungsbereich dieses § 2 ist in § 4 Abs. 7 EAVG geregelt. Dieser bestimmt:

„Die §§ 2 und 3 [EAVG] ... sind vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen.“

16 In den Materialien zum EAVG heißt es zu § 4 Abs. 7 dieses Gesetzes:

„Voraussetzung für die Anwendung der geänderten Bestimmungen ist die Zustimmung der Europäischen Kommission. Die Änderung tritt für die Verwendung der Energie nach dem 31. Dezember 2010 in Kraft. Anträge von Dienstleistungsbetrieben für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2010 sind daher nicht mehr zulässig. Wird die Änderung des EAVG von der Europäischen Kommission als erlaubte staatliche Beihilfe genehmigt, dann ist die gesetzlich vorgesehene Einschränkung auf Produktionsbetriebe mit 1. Januar 2011 anzuwenden, so dass ab diesem Zeitpunkt Dienstleistungsbetriebe für die Verwendung von Energie keinen Anspruch auf Energieabgabenvergütung haben. Sollte die Änderung von der Europäischen Kommission nicht genehmigt werden, so bleibt die bisherige Rechtslage unverändert und es haben sowohl Produktionsbetriebe als auch Dienstleistungsbetriebe Anspruch auf eine Energieabgabenvergütung“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

17 Am 29. Dezember 2011 stellte Dilly's Wellnesshotel einen Antrag auf Energieabgabenvergütung für das Jahr 2011.

18 Dieser Antrag wurde mit einem Bescheid vom 21. Februar 2012 unter Hinweis auf die aus dem BBG 2011 hervorgegangene gesetzliche Neuregelung, nach der die Energieabgabenvergütung ab dem 1. Januar 2011 nur noch Produktionsbetrieben gewährt werde, abgewiesen. Die Berufung von Dilly's Wellnesshotel beim Unabhängigen Finanzsenat (Österreich), an dessen Stelle das Bundesfinanzgericht (Österreich) getreten ist, wurde Abschlüssig beschieden.

19 Mit einer Entscheidung vom 19. März 2013 (2013/15/0053) urteilte der Verwaltungsgerichtshof im Anschluss an eine von ihm am 22. August 2012 erlassene Entscheidung (2012/17/0175), dass die Energieabgabenvergütung Dienstleistungsunternehmen für Januar 2011 noch zuzusprechen sei. Für diesen Monat

hatte die Kommission nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs die Neuregelung im Hinblick auf die erst für den Zeitraum ab dem 1. Februar 2011 erfolgte Anmeldung nach der Verordnung Nr. 800/2008 noch nicht genehmigt.

20 Dilly's Wellnesshotel brachte eine Berufungsergänzung beim Unabhängigen Finanzsenat ein und beantragte im Wesentlichen, dem Antrag auf Energieabgabenvergütung für Januar bis Dezember 2011 vollinhaltlich stattzugeben. Dilly's Wellnesshotel ging davon aus, dass – falls die Anwendung von § 2 Abs. 1 in Verbindung mit § 4 Abs. 7 EAVG gegen das Unionsrecht verstoße – die vom BBG 2011 eingeführte Neuregelung nicht anwendbar sei und Dienstleistungsbetriebe für das gesamte Jahr 2011 und darüber hinaus in den Genuss der Energieabgabenvergütung kommen könnten.

21 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die ursprüngliche Fassung des EAVG (BGBl. 201/1996) in ihrem § 2 Abs. 1 eine Energieabgabenvergütung zugunsten von Unternehmen mit dem Schwerpunkt „Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter“ vorsah. Dienstleistungen waren von der Abgabenvergütung ausgeschlossen.

22 In seinem Urteil vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C - 143/99, EU:C:2001:598), hat der Gerichtshof entschieden, dass nationale Maßnahmen, die eine teilweise Vergütung von Energieabgaben auf Erdgas und elektrische Energie nur für Unternehmen vorsehen, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Güter besteht, als staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 AEUV anzusehen sind.

23 Die österreichische Regelung zur Energieabgabenvergütung wurde in der Folge mehrmals geändert.

24 In der vorliegenden Rechtssache hat das vorlegende Gericht Zweifel an der Vereinbarkeit der aus dem BBG 2011 hervorgegangenen Neuregelung der Energieabgabenvergütung mit der Verordnung Nr. 800/2008.

25 Erstens zweifelt es daran, dass sich die Republik Österreich hinsichtlich der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung auf die in Art. 25 der Verordnung Nr. 800/2008 vorgesehene Freistellung stützen könne, obwohl drei in Kapitel I dieser Verordnung genannte Voraussetzungen nicht eingehalten seien.

26 Zunächst enthalte diese Regelung weder eine Bezugnahme auf die Verordnung Nr. 800/2008 noch einen ausdrücklichen Verweis auf die Fundstelle dieser Verordnung im Amtsblatt der Europäischen Union. Da ferner Art. 9 Abs. 1 der Verordnung Nr. 800/2008 vorsehe, dass der Kommission eine Kurzbeschreibung der betreffenden Beihilfemaßnahme binnen 20 Arbeitstagen „ab Inkrafttreten einer Beihilferegelung“ zu übermitteln sei, sei die Übermittlung im vorliegenden Fall verspätet erfolgt. Schließlich sei der Wortlaut der betreffenden Beihilferegelung nicht gemäß Art. 9 Abs. 2 der Verordnung Nr. 800/2008 im Internet veröffentlicht worden, da die der Kommission übermittelte Internetadresse es nicht ermöglicht habe und es auch weiterhin nicht ermögliche, auf diesen Wortlaut zuzugreifen.

27 Zweitens möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine Beihilfemaßnahme auch dann in den Genuss der in Art. 25 der Verordnung Nr. 800/2008 vorgesehenen Freistellung kommen kann, wenn die in Kapitel II dieser Verordnung vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Insbesondere zeichne sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beihilferegulung weder durch eine Verringerung von Umweltschäden oder eine Vorbeugung solcher Schäden noch durch eine bewusstere Nutzung natürlicher Ressourcen oder Energiesparmaßnahmen aus. Das vorlegende Gericht hat daher Zweifel, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung eine Beihilfe für den „Umweltschutz“ im Sinne von Art. 17 Abs. 1 dieser Verordnung darstellt.

28 Drittens hat das vorlegende Gericht Zweifel daran, dass die in Art. 25 Abs. 3 der Verordnung Nr. 800/2008 vorgesehene Voraussetzung, dass die Steuerermäßigungen für höchstens zehn Jahre bewilligt werden, eingehalten wurde, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beihilferegulung weder eine ausdrückliche Beschränkung des Zeitraums enthalte, in dem die Abgabenvergütung gewährt werde, noch einen Hinweis auf den Zeitraum, der in der der Kommission am 7. Februar 2011 übermittelten Freistellungsanzeige genannt worden sei.

29 Unter diesen Umständen hat das Bundesfinanzgericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn eine Beihilferegulung das besondere Verfahren der Verordnung Nr. 800/2008 nach Art. 25 in Anspruch nimmt, um damit von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt zu werden, aber verschiedene Verpflichtungen des Kapitels I dieser Verordnung nicht einhält und überdies auch keinen Hinweis auf diese Verordnung aufweist?
2. Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn eine Beihilferegulung auf das für Umweltschutzbeihilfen geltende besondere Verfahren der Verordnung Nr. 800/2008 nach Art. 25 gestützt wird, aber in Kapitel II geregelte Voraussetzungen – nämlich die Förderung von Umweltschutzmaßnahmen bzw. Energiesparmaßnahmen nach Art. 17 Abs. 1 dieser Verordnung – nicht vorliegen?
3. Steht das Unionsrecht einer nationalen Regelung entgegen, die keine zeitliche Einschränkung und auch keinen Hinweis auf den in der Freistellungsanzeige angeführten Zeitraum enthält, so dass die in Art. 25 Abs. 3 der Verordnung Nr. 800/2008 geforderte Begrenzung der Energiesteuervergütung auf zehn Jahre nur der Freistellungsanzeige zu entnehmen ist?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

30 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 3 Abs. 1 der Verordnung Nr. 800/2008 dahin auszulegen ist, dass das Fehlen eines ausdrücklichen Verweises auf diese Verordnung unter Angabe des Titels sowie eines ausdrücklichen Verweises auf die Fundstelle im Amtsblatt der Europäischen Union in

einer Beihilferegelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden der Annahme entgegensteht, dass diese Regelung gemäß Art. 25 Abs. 1 dieser Verordnung die Voraussetzungen für eine Freistellung von der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht erfüllt.

31 *Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Anmeldepflicht ein Grundbestandteil des mit dem AEU-Vertrag auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen eingerichteten Kontrollsystems ist. Im Rahmen dieses Systems sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, zum einen bei der Kommission alle Maßnahmen anzumelden, mit denen eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingeführt oder umgestaltet werden soll, und zum anderen, gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV solche Maßnahmen solange nicht durchzuführen, bis die Kommission nicht einen Abschließenden Beschluss über sie erlassen hat (Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission, C - 81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 58).*

32 *Die dem betroffenen Mitgliedstaat obliegende Verpflichtung, jede neue Beihilfe bei der Kommission anzumelden, wird in Art. 2 der Verordnung Nr. 659/1999 präzisiert.*

33 *Nach Art. 109 AEUV kann der Rat der Europäischen Union alle zweckdienlichen Durchführungsverordnungen zu den Art. 107 und 108 AEUV erlassen und insbesondere die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 108 Abs. 3 AEUV sowie die Arten von Beihilfen festlegen, die von dem in dieser Bestimmung vorgesehenen Verfahren ausgenommen sind.*

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

35 *Die Verordnung Nr. 994/98, auf deren Grundlage später die Verordnung Nr. 800/2008 erlassen wurde, wurde gemäß Art. 94 des EG-Vertrags (später Art. 89 EG, jetzt Art. 109 AEUV) erlassen.*

36 *Daraus ergibt sich unabhängig von der Pflicht zur vorherigen Anmeldung aller Maßnahmen, mit denen eine neue Beihilfe eingeführt oder umgestaltet werden soll, die den Mitgliedstaaten nach den Verträgen obliegt und einen Grundbestandteil des Kontrollsystems von staatlichen Beihilfen darstellt, dass sich ein Mitgliedstaat, wenn eine von ihm erlassene Beihilfemaßnahme die einschlägigen Voraussetzungen der Verordnung Nr. 800/2008 erfüllt, auf die Möglichkeit einer Freistellung von seiner Anmeldepflicht berufen kann. Umgekehrt ergibt sich aus dem siebten Erwägungsgrund der Verordnung Nr. 800/2008, dass staatliche Beihilfen, die nicht von dieser Verordnung erfasst werden, weiterhin der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht unterliegen.*

37 *Wie der Generalanwalt in Nr. 1 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, folgt daraus, dass die Verordnung Nr. 800/2008 und die von ihr vorgesehenen Voraussetzungen als Ausnahme von der allgemeinen Regel der Anmeldepflicht eng auszulegen sind.*

38 Dieser Ansatz wird durch die mit den allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnungen für Beihilfen verfolgten Ziele bestätigt, wie sie in den Erwägungsgründen 4 und 5 der Verordnung Nr. 994/98 dargestellt sind. Kann die Kommission solche Verordnungen erlassen, um eine wirksame Überwachung der Wettbewerbsregeln im Bereich staatlicher Beihilfen zu gewährleisten und die Verwaltungsabläufe zu vereinfachen – ohne die Kontrolle der Kommission in diesem Bereich zu schwächen –, so haben sie auch die Erhöhung der Transparenz und der Rechtssicherheit zum Ziel. Die Einhaltung der von diesen Verordnungen – also auch der Verordnung Nr. 800/2008 – vorgesehenen Voraussetzungen ermöglicht es, die vollständige Erreichung dieser Ziele zu gewährleisten.

39 Im vorliegenden Fall erscheint unstreitig, dass die fragliche nationale Regelung bei der Kommission nicht nach Art. 2 der Verordnung Nr. 659/1999 angemeldet wurde und dass die einzige möglicherweise anwendbare Freistellung von der Anmeldepflicht die nach Art. 25 der Verordnung Nr. 800/2008 ist.

40 Nach Art. 25 Abs. 1 in Kapitel II („Besondere Bestimmungen für einzelne Beihilfegruppen“) der Verordnung Nr. 800/2008 sind Umweltschutzbeihilferegelungen in Form von Umweltsteuerermäßigungen nach Maßgabe der Richtlinie 2003/96, die die Voraussetzungen von Art. 25 Abs. 2 und 3 der Verordnung Nr. 800/2008 erfüllen, mit dem Binnenmarkt vereinbar und von der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht freigestellt.

41 Ohne dass eine Prüfung der Voraussetzungen erforderlich wäre, auf die Art. 25 der Verordnung Nr. 800/2008 verweist und die Gegenstand der zweiten und der dritten Vorlagefrage sind, ist darauf hinzuweisen, dass eine Beihilferegelung nach Art. 3 Abs. 1 in Kapitel I („Gemeinsame Vorschriften“) dieser Verordnung nur dann von der Anmeldepflicht freigestellt ist, wenn diese Regelung u. a. einen ausdrücklichen Verweis auf diese Verordnung unter Angabe des Titels sowie einen ausdrücklichen Verweis auf die Fundstelle im Amtsblatt der Europäischen Union enthält.

42 Im Ausgangsverfahren steht fest, dass die fragliche Beihilferegelung keinen solchen Verweis auf die Verordnung Nr. 800/2008 enthält.

43 Hierzu hat die österreichische Regierung in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass in der Folge auf nationaler Ebene eine Durchführungsmaßnahme erlassen worden sei, um dem fehlenden Verweis auf die Verordnung Nr. 800/2008 in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beihilferegelung abzuhelpen, und dass diese Maßnahme bei der Kommission im Laufe des Jahres 2014 nach der Verordnung Nr. 651/2014 angemeldet worden sei.

44 Welcher Rechtsnatur diese Maßnahme auch sein mag, genügt jedoch der Hinweis, dass sie das Fehlen eines Verweises auf die Verordnung Nr. 800/2008 in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung für den betroffenen Zeitraum jedenfalls nicht ausgleichen kann.

45 Des Weiteren ist – wie auch der Generalanwalt in den Nrn. 54 und 55 seiner Schlussanträge ausgeführt hat – darauf hinzuweisen, dass sich der zwingende Charakter eines Verweises auf die Verordnung Nr. 800/2008 in einer Beihilferegelung für die Möglichkeit eines Mitgliedstaats, sich für diese Regelung auf eine Freistellung nach dieser Verordnung zu berufen, bereits aus dem Wortlaut von Art. 3 Abs. 1 dieser Verordnung ergibt, der bestimmt, dass Beihilferegelungen, die u. a. „alle Voraussetzungen“ erfüllen, die in Kapitel I der Verordnung Nr. 800/2008 genannt sind, von der Anmeldepflicht freigestellt sind, wenn alle Einzelbeihilfen auf der Grundlage solcher Regelungen „alle Voraussetzungen“ der Verordnung Nr. 800/2008 erfüllen und wenn diese Regelung einen „ausdrücklichen Verweis“ auf diese Verordnung enthält.

46 Diese Lesart wird sowohl durch das mit Art. 3 Abs. 1 der Verordnung Nr. 800/2008 verfolgte Ziel bestätigt, als auch durch den Zusammenhang, in den sich diese Bestimmung einfügt.

47 Was erstens den Zusammenhang betrifft, in den sich diese Bestimmung einfügt, ist zum einen hervorzuheben, dass Art. 3 der Verordnung Nr. 800/2008 die Überschrift „Freistellungsvoraussetzungen“ trägt, was impliziert, dass die Einhaltung der in diesem Artikel vorgesehenen Voraussetzungen für die Freistellung einer Beihilfemaßnahme von der Anmeldepflicht in Anwendung dieser Verordnung erforderlich ist. Zum anderen ist Art. 3 der Verordnung Nr. 800/2008 im Licht der Erwägungsgründe dieser Verordnung zu lesen, insbesondere auch im Licht ihres fünften Erwägungsgrundes, nach dem die Verordnung für alle Beihilfen gelten sollte, die „sämtliche einschlägigen Voraussetzungen“ dieser Verordnung erfüllen, wie auch für alle Beihilferegelungen, bei denen gewährleistet ist, dass auf der Grundlage solcher Regelungen gewährte Einzelbeihilfen ebenfalls „sämtliche einschlägigen Voraussetzungen“ dieser Verordnung erfüllen.

48 Was zweitens das mit dem Erfordernis eines ausdrücklichen Verweises auf die Verordnung Nr. 800/2008 verfolgte Ziel betrifft, kann dieses ebenfalls aus dem fünften Erwägungsgrund hergeleitet werden, nach dessen Wortlaut „[i]m Interesse der Transparenz und einer wirksamen Beihilfenkontrolle ... alle nach dieser Verordnung gewährten Einzelbeihilfemaßnahmen einen ausdrücklichen Verweis auf die maßgebliche Bestimmung von Kapitel II und die einzelstaatliche Rechtsgrundlage enthalten [sollten]“.

49 Ferner sieht Art. 3 Abs. 1 der Verordnung Nr. 994/98 allgemeiner vor, dass die Kommission „[b]eim Erlass von Verordnungen nach Art. 1 ... den Mitgliedstaaten genaue Regeln zur Gewährleistung der Transparenz und der Überwachung der gemäß diesen Verordnungen von der Anmeldepflicht freigestellten Beihilfen auf[erlegt]“. Zudem heißt es im fünften Erwägungsgrund dieser Verordnung, dass „Gruppenfreistellungsverordnungen ... die Transparenz und Rechtssicherheit [erhöhen]“.

50 Wie die Kommission vorträgt und der Generalanwalt in Nr. 58 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, erlaubt nämlich ein ausdrücklicher Verweis in einer Beihilfemaßnahme auf die Verordnung Nr. 800/2008 den Empfängern und ihren Wettbewerbern, die Gründe nachzuvollziehen, aus denen diese Maßnahme durchgeführt werden kann, obwohl

sie bei der Kommission weder angemeldet noch von ihr genehmigt wurde. Ein solcher Verweis ermöglicht es somit nicht nur der Kommission, ihre Kontrolle auszuüben, sondern informiert auch die betroffenen Dritten über die geplanten Beihilfemaßnahmen, damit sie gegebenenfalls ihre Verfahrensrechte wahrnehmen können.

51 Nach alledem ist festzustellen, dass die in Art. 3 Abs. 1 der Verordnung Nr. 800/2008 genannte Voraussetzung, dass eine Beihilferegelung einen ausdrücklichen Verweis auf diese Verordnung enthalten muss, um von der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht freigestellt zu werden, keine bloße Formalität darstellt, sondern ihr vielmehr ein zwingender Charakter zukommt, so dass ihre Missachtung der Gewährung einer Freistellung von dieser Pflicht nach dieser Verordnung entgegensteht.

52 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 3 Abs. 1 der Verordnung Nr. 800/2008 dahin auszulegen ist, dass das Fehlen eines ausdrücklichen Verweises auf diese Verordnung unter Angabe des Titels sowie eines ausdrücklichen Verweises auf die Fundstelle im Amtsblatt der Europäischen Union in einer Beihilferegelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden der Annahme entgegensteht, dass diese Regelung gemäß Art. 25 Abs. 1 dieser Verordnung die Voraussetzungen für eine Freistellung von der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht erfüllt.

Zur zweiten und zur dritten Frage

53 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage brauchen die zweite und die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.“

Der EuGH kam daher zur Ansicht, dass die Einschränkungen des § 2 Abs. 1 EVAG und § 3 EAVG die Voraussetzungen für eine Freistellung von der Anmeldung nicht erfüllt.

Liegen die Voraussetzungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung Nr. 800/2008 nicht vor, wie etwa im Falle der Energieabgabenvergütung wegen des mangelnden Verweises auf die Verordnung im Gesetz, ist eine Freistellung von der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht nicht möglich.

Eine Anmeldung ist aber offenkundig nicht erfolgt.

a) Unionsrechtskonforme Auslegung:

(1) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache der innerstaatlichen Gerichte, die Vorschriften des nationalen Rechts so weit wie möglich derart auszulegen, dass sie in einer zur Verwirklichung des Unionsrechts beitragenden Art und Weise angewandt werden können (Urteil 18.7.2007, C-119/05, Rs „Lucchini SPA“, Rn. 60). Nur dadurch wird es dem nationalen Gericht ermöglicht, im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten, wenn es über einen bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheidet (Ehrke-Rabel, Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen, Pkt. 3.1.1., Fußnote 31, in Schön/Röder „Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014).

Aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH ergibt sich, dass das innerstaatliche Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts anzuwenden hat, gehalten ist, für die volle Wirksamkeit dieser Normen Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt (Urteil 18.7.2007, C-119/05, Rs „Lucchini SPA“, Rn 61 mit Verweis auf die Urteile vom 9. März 1978, Simmenthal, 106/77, Slg. 1978, 629, Randnrn. 21 bis 24, vom 8. März 1979, Salumificio di Cornuda, 130/78, Slg. 1979, 867, Randnrn. 23 bis 27, und vom 19. Juni 1990, Factortame u. a., C-213/89, Slg. 1990, I-2433, Randnrn. 19 bis 21).

Der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung verlangt dabei von den nationalen Gerichten, unter Berücksichtigung des gesamten innerstaatlichen Rechts und unter Anwendung der dort anerkannten Auslegungsmethoden alles zu tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem vom Unionsrecht verfolgten Ziel im Einklang steht (EuGH 11.11.2015, C-505/14, Rs „Klausner Holz GmbH“, Rn 34 mit Verweis auf Urteil 24.1.2012, C-282/10, Rs „Dominguez“, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(2) Allerdings unterliegt der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts bestimmten Schranken. So findet die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt des Unionsrechts heranzuziehen, ihre Schranken in den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und darf nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen (EuGH 11.11.2015, C-505/14, Rs „Klausner Holz GmbH“, Rn 32). Das vorlegende Gericht hat somit auf dieser Grundlage zu prüfen, ob es zu einer solchen Auslegung gelangen kann, und dabei u. a. zum einen die in den Rn. 28 und 29 des vorliegenden Urteils genannten Punkte und zum anderen die in Rn. 26 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs zu berücksichtigen, aus der sich ergibt, dass die nationalen Gerichte, um die Konsequenzen aus einem Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV zu ziehen, gegebenenfalls einstweilige Maßnahmen erlassen können (EuGH C-505/14, Rn 35).

Erweist sich die unionsrechtskonforme Auslegung als unmöglich, ist das nationale Gericht noch immer gehalten, die volle Wirksamkeit des Unionsrechts, falls nötig durch Nichtanwendung der unvereinbaren Bestimmungen des nationalen Rechts ohne vorherige Beseitigung dieser Bestimmungen zu gewährleisten (EuGH 17.3.2016, C-187/15, Rs „Pöpperl“).

b) Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des Durchführverbots:

(1) Nach den vorangehenden Ausführungen ist klargestellt, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, allfälligen Auswirkungen eines Durchführungsverbots mit den von der nationalen Rechtsordnung (und unter Beachtung des Unionsrechts) zur Verfügung gestellten Instrumentarien entgegenzutreten.

(2) Gegen die Vorgaben der Artikel 107 bis 109 AEUV kann auf unterschiedliche Weise verstoßen werden. Eine Beihilfe wird missbräuchlich angewendet, wenn sie unter Verstoß gegen eine – nur von der EU-Kommission zu erlassende – Vereinbarkeitsentscheidung im Vorverfahren, eine Positiventscheidung oder eine mit Bedingungen und Auflagen versehene Entscheidung der EU-Kommission verwendet wird. Rechtswidrig sind Beihilfen, die gänzlich ohne Notifizierung, unter Verstoß gegen das Durchführungsverbot oder trotz einer Negativentscheidung der EU-Kommission gewährt werden (Koenig/Meyer, EU-Behilfenkontrolle und nationales Strafrecht, NJW 49/2014, 3550).

(3) Im Allgemeinen dient das Durchführungsverbot des Artikel 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV dem Schutz des Konkurrenten, der – im Gegensatz zu den begünstigten Unternehmen – keine Beihilfe erhält. Dabei reicht es aus, dass dem Konkurrenten eine Wettbewerbsverzerrung droht (Lehnert, Die Korrektur von gemeinschaftswidrigen Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen, Seite 109; Schlussantrag Kokott, 2.6.2016, C-76/15, Rs „Vervloet u.a.“, Rn 115 und 16.4.2015, C-66/14, Rs „Finanzamt Linz“, Rz 114). Dasselbe muss für den gegenständlichen Fall gelten, wenn sämtlichen Unternehmen die Energieabgabenvergütung zuerkannt und später der Wegfall für einen Teil der Unternehmen (Dienstleistungsbetriebe) für einen bestimmten Stichtag festgesetzt wurde, obwohl die Voraussetzung für die Freistellung nicht vorlag. Auch hier besteht ein gleichartiges Anrecht auf Durchsetzung des Durchführungsverbots, weil die Beihilfe nicht bei der Kommission angemeldet wurde (vgl. Schlussantrag Kokott, 16.4.2015, C-66/14, Rs „Finanzamt Linz“, Rn 72).

(4) Die Auswirkungen eines Durchführungsverbots auf die Bestandskraft einer Norm reichen von deren Unanwendbarkeit bis zur Nichtigkeit der Norm (Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, S. 216).

c) Allgemeines zur Durchsetzung des Durchführungsverbots:

(1) Auf der Ebene des Anwendungsvorrangs stellen sich dieselben Probleme, mit denen der VfGH auf der Ebene der innerstaatlichen Gesetzesaufhebung konfrontiert ist und für die er den Begriff des „Sitzes der Rechtswidrigkeit“ geprägt hat (Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, S. 246, 247 mit Verweis auf die Leitlinien „Verfassungskonformität der bereinigten Rechtslage“, kein „unverständlicher sprachlicher Torso“ des Resttextes, möglichst „schonender Eingriff in die Rechtsordnung“ und „Auswirkung der Lokalisierung des Sitzes der Verfassungswidrigkeit auf andere Vorschriften“). Dies beinhaltet Erwägungen, welche Normbestandteile zur Herstellung einer bereinigten Rechtslage ausgeschieden werden müssen.

(2) Bei Annahme des Sitzes der Gemeinschaftswidrigkeit im Grundtatbestand einer Abgabe, führt das Durchführungsverbot des Artikel 88 Abs. 3 Satz 3 AEUV (nunmehr Artikel 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV) zur Ausdehnung der Begünstigung und zur Befreiung weiterer Abgabepflichtiger von der Steuerpflicht. Liegt der Sitz der Gemeinschaftswidrigkeit dagegen in der einzelnen Begünstigung selbst, so besteht die Folge aus dem Durchführungsverbot schlichtweg darin, dass die Vergünstigung nicht

mehr gewährt werden darf, dh. die Gruppe der ungerechtfertigt Begünstigten die Abgabe ebenfalls nach den allgemeinen Regeln zu entrichten hat (Sutter, aaO, S. 252; Staebeli, Rechtsschutz bei gemeinschaftswidrigen Beihilfen vor europäischen und deutschen Gerichten, S. 171).

(3) Grundsätzlich sind positive Konkurrentenklagen – Anträge eine rechtswidrige Beihilfe auch zu bekommen – nicht zulässig, weil es dem Konkurrenten idR an der Erfüllung der Voraussetzungen fehlt (Sutter, aaO 344).

Dagegen hält der VfGH in der Entscheidung vom 10.3.1999, B 2251/97 (Sammlungsnummer 15450) eine nur teilweise Verdrängung der Beihilferegulation insoweit für möglich, als die Vergünstigung selektive Gruppen von Unternehmen betrifft (skeptisch Sutter, aaO, S. 374).

In EuGH 5.10.2006, C-368/04, Rs „Transalpine Ölleitung GmbH“ beantragte ein Dienstleistungsunternehmen rückwirkend die Energieabgabenvergütung für den Zeitraum 1996 bis 2001. Der EuGH stellte dazu fest, die nationalen Gerichte dürfen keine Maßnahmen treffen, die (im Rahmen der teilweisen Erstattung einer rechtswidrigen Beihilfemaßnahme) lediglich zu einer Ausweitung des Kreises der Beihilfeempfänger führen würde (Rn 49).

(4) Die Maßnahmen die das nationale Gericht ergreift, müssen daher

- den innerstaatlichen Rechtsregeln entsprechen
- dürfen die contra legem-Grenze nicht verletzen und
- sollen das Gemeinschaftsrecht berücksichtigen,
- wobei der Wirkungsgrad der Kommissionskontrolle nicht zugunsten der Beihilfeberechtigten eingeschränkt werden darf.

Denn wenn die Nichteinhaltung von Artikel 88 Absatz 3 EG keine größeren Unannehmlichkeiten oder Strafen nach sich zöge, als wenn diese Bestimmung eingehalten worden wäre, wäre für Mitgliedstaaten der Anreiz, die Beihilfe zu notifizieren und eine Vereinbarkeitsentscheidung abzuwarten – und damit der Wirkungsgrad der Kontrolle durch die Kommission – erheblich gemindert (EuGH 5.10.2006, C-368/04, Rs "Transalpine Ölleitung GmbH", Rn 42). Die nationalen Gerichte müssen für den Einzelnen, der den Verstoß gegen die Anmeldepflicht geltend machen kann, sicherstellen, dass daraus entsprechend ihrem nationalem Recht sämtliche Folgerungen sowohl bezüglich der Gültigkeit der Rechtsakte zur Durchführung der Beihilfemaßnahmen als auch bezüglich der Rückforderung der finanziellen Unterstützungen, die unter Verletzung dieser Bestimmung oder eventueller vorläufiger Maßnahmen gewährten wurden, gezogen werden (EuGH C-368/04, Rn 47). Die nationalen Gerichte müssen darauf achten, dass sie sicherstellen, dass die von ihnen angeordneten Abhilfemaßnahmen so geartet sind, dass sie die Wirkungen der unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 EG gewährten Beihilfe tatsächlich beseitigen (EuGH C-368/04, Rn 50).

d) Nationale Maßnahme – kein Inkrafttreten der §§ 2 und 3 ENAVG idF BBG 2011 im Jahr 2011:

(1) Die Änderungen des EAVG mit BBG 2011 zur Einschränkung der Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe betrafen

- § 2 Abs. 1 (.....“nur für Betriebe deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht“ ...),
- § 3 (...“ ausgenommen unmittelbar für einen Produktionsprozess“ ...) und
- § 4 Abs. 7.

(2) Sofern der Gesetzgeber in § 4 Abs. 7 EAVG idF BBG 2011 nicht auf ein Anmeldeverfahren abgestellt haben sollte, läge für den Normadressaten eine Norm vor, der es an der Erfüllung der nach Artikel 18 Abs. 1 B-VG zu stellenden Anforderungen an Verständlichkeit, Klarheit und Widerspruchsfreiheit fehlen würde:

Der Gesetzgeber hätte in diesem Fall (nach Ansicht der Finanzbehörde) zwar ein (2008 eingeführtes) Freistellungsverfahren (AGVO-Verfahren) vor Augen gehabt, diesen Ausnahmefall von der grundsätzlichen Anmeldepflicht aber nirgends im Vorfeld dargestellt, weder im Gesetzesentwurf noch in den EB. Im Gesetzestext in dem dieser neue Tatbestand geregelt ist, wird nicht einmal die Erwähnung der AGVO umgesetzt, laut Generalanwalt (in der Stellungnahme zu C-493/14) ein „leicht zu erbringender Verweis“. Auch andere Voraussetzungen der AGVO werden nicht eingehalten, wie zB die rechtzeitige Meldung der Kurzbeschreibung oder die Regelung der Höchstdauer. Dafür findet sich in der Neufassung des EAVG der terminus technicus „Genehmigung“, der klar für den Verweis auf ein Anmeldeverfahren spricht, ebenso wie die in den EB erwähnte „Nicht-Genehmigung“ der Beihilfe, weil diese im Rahmen eines AGVO-Verfahrens gar nicht relevant ist. Zudem ist trotz Anfragen beim BMF und der Europäischen Kommission bis zur zweiten Jahreshälfte 2011 für Normunterworfenen in keiner Weise erkennbar, dass (und warum) im gegenständlichen Fall das AGVO-Verfahren gelten soll (der entsprechende Antrag des BMF ist bis zum September nicht bekannt). Anfragen von Steuerjuristen der Finanzinstitute werden weder von der Kommission noch vom BMF beantwortet.

Bis zum 30. September 2011 (dem Tag der Veröffentlichung im Amtsblatt der EU) ist ein Bezug auf die AGVO für den Normadressaten damit überhaupt nicht erkennbar gewesen.

(3) Als Ausprägung des Vorbehalts des Gesetzes fordert das Bestimmtheitsgebot, dass jede Norm nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt ist, um den Eingriff für den Staatsbürger voraussehbar zu machen. Rechtsvorschriften sind genauso zu fassen, „wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist“. Die Norm unterliegt umso strengeren Anforderungen der Bestimmtheit, je intensiver der mit der Norm verbundene Eingriff in die Grundrechte der Normadressaten ausfällt. Für den Rechtsanwender muss das Recht stets anwendbar bleiben, für den Normadressaten stets verständlich (Wegmann, Bestimmtheit,

Normenklarheit und Verständlichkeit von Steuergesetzen vor den Anforderungen des Grundgesetzes, S. 3).

Das Gebot der Normenklarheit verlangt, dass der Normadressat den Inhalt und die Anforderungen von Gesetzen auch ohne spezielle Rechtskenntnisse auf einfachem Wege feststellen können muss (Verweis auf Schulze-Fielitz, in Dreier, Art 20, Rechtsstaat, Rn 129). Um dem zu genügen, müssen nach der Rspr Gesetze verständlich, in sich widerspruchsfrei und praktikabel sein und dürfen ihren Regelungsgehalt nicht unnötig verschleiern. Die Klarheit des Norminhalts und die Voraussehbarkeit der Ergebnisse der Normanwendung müssen gesichert sein (Wegmann, aaO, S. 4).

Auch nach der Rechtsprechung des VfGH widerspricht es dem Rechtsstaatsprinzip, wenn man nur mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksportaufgaben verstehen kann, welche Anordnungen in einem Gesetz getroffen werden (VfGH 29.6.1990, G 81/90). Das bewusste Kundmachen von noch unanwendbaren Normen kann daher (vgl Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, S. 195) als Verletzung dieses Mindestmaßes an Zugänglichkeit und Verständlichkeit gesehen werden (mit Verweis auf Ossenbühl, Europarechtliche Beihilfenaufsicht und nationales Gesetzgebungsverfahren, DÖV, 1998, 815 f und ein „bedingungslos in Kraft gesetztes Beihilfegesetz“). Unter Umständen könnten sogar strafrechtliche Tatbestände berührt sein (vgl. Koenig/Meyer, EU-Behilfenkontrolle und nationales Strafrecht, NJW 49/2014, 3547 ff zu Missbrauchs- und Treuebruchtatbeständen iVm Artikel 107 und 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV).

In diesem Zusammenhang ist zusammenfassend festzuhalten, dass selbst für Steuerexperten ein Abstellen der Neuerungen im BBG 2011 auf die AGVO (wie dies die Finanzverwaltung behauptet) für längere Zeit nach Inkrafttreten des Gesetzes nicht erkennbar war. Vielmehr konnten Dienstleistungsunternehmen nach dem Studium des Gesetzestextes davon ausgehen, dass vor Einlangen einer ausdrücklichen „Genehmigung“ der EU-Kommission (wie im Verfahren zur Energieabgabenvergütung 2002, vgl die Kommissionsentscheidung 22.5.2002, C 2002, 1890, Staatliche Beihilfe Nr. NN 165/2001) die Einschränkung nicht in Kraft treten würde.

(4) Zudem hat das Vorabentscheidungsverfahren zu EuGH C-493/14 (Rn 51) ergeben, dass die in Artikel 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission vom 6.8.2008 aufgelisteten Voraussetzungen der Freistellung nicht eingehalten wurden. Das Fehlen eines Verweises auf die AGVO und eines Verweises auf die Fundstelle im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften führt dazu, dass eine Freistellung nicht greifen kann und die Beihilfe der Anmeldepflicht unterlegen wäre. Das Vorliegen dieses Verweises ist auch nicht „eine bloße Formalität“, vielmehr kommt ihr ein zwingender Charakter zu.

(5) Die vorgenannten Umstände sind im Rahmen einer das Durchführungsverbot (bzw. die Aufgaben des Beihilfenkontrollsystems) miteinbeziehenden und unionsrechtskonformen Auslegung der gegenständlichen Norm zu berücksichtigen:

Nicht ordnungsgemäß angemeldete Beihilfen stören die Wettbewerbsgleichheit zwischen den Unternehmen. Im Rahmen des Durchführungsverbots kommt zur Gewährleistung des Konkurrentenschutzes in der Regel sowohl die Außerachtlassung als auch die teilweise Nichtanwendung einer Norm in Betracht. Die Außerachtlassung dient dem Zweck, dass die Beihilfemaßnahme bis zur Genehmigung der Kommission nicht umgesetzt wird.

Im gegenständlichen Fall der in den §§ 2 und 3 EAVG normierten Vergütung (ausschließlich) für Produktionsbetriebe und der Inkrafttretens Regelung in § 4 Abs. 7 EAVG, kommt eine (vorläufige) Nichtanwendung der Einschränkung von Dienstleistungsunternehmen infolge der Annahme in Betracht, dass die Regelungen der §§ 2 und 3 EAVG auf Grund des Durchführungsverbots noch nicht in Kraft getreten sind.

Auch eine unionsrechtskonforme Auslegung führt zum Ergebnis des Nichtinkrafttretens der Einschränkung betreffend Dienstleistungsunternehmen: Da eine Grundvoraussetzung für die Freistellung von der Anmeldeverpflichtung von Anfang an nicht erfüllt und damit ein Anmeldeverfahren inklusive Genehmigung der Europäischen Kommission verpflichtend ist, kann der Text des § 4 Abs. 7 EAVG im Hinblick auf den Begriff der „Genehmigung durch die Europäische Kommission“ nur so verstanden werden, dass vor einer „Genehmigung im Anmeldeverfahren“ die Neuregelung nicht für die Normadressaten gilt. Da die AGVO nicht zum Zug kommt, kann sich der Begriff „Genehmigung“ nur mehr auf das Anmeldeverfahren beziehen (abgesehen davon, dass eine Veröffentlichung im Amtsblatt keine Genehmigung der Kommission darstellen kann, weil die Kommission in diesem Verfahren nichts zu genehmigen hat). Dieser Rechtsansatz wird auch von der Europäischen Kommission selbst vertreten, welche eine „Umdeutung“ auf eine Genehmigung durch Veröffentlichung im Amtsblatt der Kommission ablehnt, weil die AGVO von vorneherein nicht greift. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Rechtsansicht vollinhaltlich an. Es ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in keiner Weise argumentierbar, von einer „Genehmigung“ der Kommission auszugehen, wenn diese selbst in ihrer Stellungnahme für den Fall des Nichtvorliegens der Voraussetzungen der AGVO das Vorliegen einer Genehmigung verneint.

Diese Rechtsansicht ist auch die angemessene Reaktion auf die Normenunklarheit, mit der § 4 Abs. 7 EAVG (im Fall einer behaupteten AGVO-Kompatibilität) behaftet wäre und entspricht den Leitlinien des VfGH (umgelegt auf die Unionsrechtskonformität): Eine solche Auslegung des § 4 Abs. 7 EAVG führt (ohne sprachliche Probleme) zur vorläufigen Nichtanwendung der Neuregelungen in den §§ 2 und 3 EAVG und stellt den am wenigsten schädlichen Eingriff in die Rechtsordnung dar.

Eine Auslegung contra legem liegt nicht vor, da dem Gesetz (§ 4 Abs. 7 AEUV) infolge seiner Normenunklarheit nicht entnommen werden kann, dass der Begriff der „Genehmigung“ auf eine Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung Bezug nimmt. Die

Maßnahme der Annahme eines Nichtinkrafttretens der Regelung führt auch nicht zu einer „Ausweitung des Kreises der Beihilfeempfänger“ und verletzt damit nicht die in EuGH 5.10.2006, C-368/04, Rs „Transalpine Ölleitung GmbH“ aufgestellten Kriterien: Es kommt lediglich zu einer Weitergeltung der bisher allen Unternehmen zustehenden Vergütung, während im Fall EuGH C-368/04 die Energieabgabenvergütung von Unternehmen für 1996 bis 2001 beantragt wurde, denen diese Vergütung auch schon vor ihrem Antrag nicht zustand (nur in dieser Konstellation wäre es zu einer Ausweitung des Empfängerkreises gekommen).

Sowohl die Produktionsbetriebe als auch die Dienstleistungsbetriebe erhalten aufgrund der (Weiter)Geltung der Rechtslage vor dem BBG 2011 die Energieabgabenvergütung für 2011 (bis zum Inkrafttreten der neuen AGVO vom 17. Juni 2014 VO (EU) Nr. 651/2014 – bei Einhaltung aller essentiellen Voraussetzungen).

Zusammenfassung:

a. Anmeldeverfahren:

(1) Eine ganze Reihe von Gründen spricht dafür, dass der Gesetzgeber im BBG 2011 ein Anmeldeverfahren geregelt hat und erst im Nachhinein durch Abgabe einer verspäteten Meldung eines AGVO-Verfahrens die Rechtslage (mit allerdings ungenügenden Mitteln) bereinigt werden sollte. Insbesondere die Anführung einer „Genehmigung“ und einer „Nichtgenehmigung“ in den EB widersprechen der Rechtsansicht eines beabsichtigten AGVO-Verfahrens, welches gerade durch das Fehlen jedweder Genehmigung gekennzeichnet ist. Beihilfen nach der AGVO werden nur angemeldet und gelten ab Inkrafttreten der Regelung. Sie münden nur dann in ein Anmeldeverfahren, wenn sie die Voraussetzungen der AGVO nicht erfüllen, was aber mit einer "Genehmigung" nichts zu tun hat.

Wenn *Pfau* dazu in ÖStZ 2016, 325 anführt, die AGVO „genehmige“ eine Reihe von Beihilfemaßnahmen und nach dem 36. Erwägungsgrund der AGVO sei von einem Bewilligungszeitpunkt auszugehen, daher müsse die Veröffentlichung der Kurzbeschreibung im ABI der EU C-288/21 vom 30.9.2011 als Erfüllung des „Genehmigungsvorbehalts“ des § 4 Abs. 7 EAVG angesehen werden (mit Verweis auf VwGH 30.1.2013, 2012/17/0469), ist ihm folgendes entgegenzuhalten:

In der Stellungnahme der Kommission zu EuGH C-493/14 vom 6.2.2015 wird auf Seite 25 unter Fußnote 23 angeführt: Entgegen den Ausführungen im Vorlagebeschluss (S. 7) ist die Angabe zum „Bewilligungszeitpunkt“ in Anhang III der AGVO (ABI L 214 vom 9.8.2008, S. 43) nur für Ad-hoc-Beihilfen vorgesehen.

Laut Artikel 2 AGVO ist eine Ad-hoc-Beihilfe eine Einzelbeihilfe, die nicht auf der Grundlage einer Beihilferegelung gewährt wird. Die Umweltschutzbeihilfe des EAVG ist keine Ad-hoc-Beihilfe, womit der auf VwGH 30.1.2013, 2012/17/0469, gestützten Argumentation von *Pfau* der Boden entzogen wäre, wonach aufgrund des

im 36. Erwägungsgrund der AGVO erwähnten „Bewilligungszeitpunktes“ von einer „Genehmigung“ im Rahmen der AGVO auszugehen ist.

(3) Bezüglich der Entscheidungen der Höchstgerichte, auf die von *Pfau*, in ÖStZ 2016, 325, bezüglich des AGVO-Verfahrens hingewiesen wird, ist folgendes festzuhalten:

Gegenstand der Aufgabe der nationalen Gerichte ist der Erlass von Maßnahmen, die geeignet sind, die Rechtswidrigkeit der Durchführung der Beihilfen zu beseitigen und unter Berücksichtigung des gesamten innerstaatlichen Rechts und unter Anwendung der dort anerkannten Auslegungsmethoden alles zu tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die *volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten*.

Im Übrigen sind die von *Pfau* angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnisse davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen der AGVO vorliegen und diese anwendbar ist. Wie der EuGH mittlerweile klargestellt hat, war das 2011 nicht der Fall. Eine bindende "ständige Rechtsprechung" österreichischer Höchstgerichte kann daher der gegenständlichen Entscheidung schon aus diesem Grund nicht entgegenstehen.

(4) Das Bundesfinanzgericht nimmt an, dass der Gesetzgeber des BBG 2011 im Bereich der Neuregelung der Energieabgabenvergütung von einem Anmeldeverfahren ausgegangen ist. In diesem Fall liegt eine „Genehmigung“ der EU-Kommission nicht vor und die für Dienstleistungsbetriebe geltende Einschränkung in den §§ 2 und 3 ist gemäß § 4 Abs. 7 EAVG 2011 mangels "Genehmigung" der Kommission nicht in Kraft getreten.

b. Freistellung nach der AGVO:

(1) Auch wenn § 4 Abs. 7 EAVG idF BBG 2011 nicht auf ein Anmeldeverfahren bezogen ist, ergibt sich kein Inkrafttreten der Neuregelung für 2011:

(2) Der EuGH hat mit Urteil vom 21. Juli 2016, C-493/14, festgestellt, dass eine essentielle Voraussetzung für die Anwendung der AGVO bezüglich der Neuregelung der Energieabgabenvergütung mit BBG 2011 nicht gegeben war. Liegen aber zwingende Voraussetzungen nicht vor, kann eine Freistellung von der in Artikel 108 Abs. 3 AEUV grundsätzlich vorgesehenen Anmeldepflicht nicht erfolgen. Damit unterlag die Neuregelung in den §§ 2, 3 und 4 Abs. 7 EAVG dem Anmeldeverfahren und der Genehmigungspflicht durch die Europäische Kommission.

Eine Genehmigung der Kommission gemäß Artikel 108 Abs. 3 AEUV wurde nicht eingeholt. Damit liegt eine rechtswidrige Beihilfe vor, weil von der Finanzverwaltung über Vergütungsbeträge trotz fehlender Genehmigungserteilung disponiert wurde.

Wie der EuGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, führt in derartigen Fällen selbst eine nachträgliche abschließende Entscheidung der Kommission nicht zur Heilung der (gegen das Verbot des Artikel 93 Abs. 3 Satz 3 EGV) ergangenen und ungültigen Durchführungsmaßnahmen. Jede andere Auslegung würde die Missachtung dieser Vorschrift durch den betreffenden Mitgliedstaat begünstigen und der Vorschrift ihre

praktische Wirksamkeit nehmen (EuGH 21.10.2003, C-261/01, Rs „Eugene van Calster“, Rn 63).

(3) Die von der österreichischen Regierung im Verfahren EuGH C-493/14 vor dem EuGH eingewandte „Sanierung“ der Voraussetzungen des (nachträglich gemeldeten) AGVO-Verfahrens, mittels einer Durchführungsmaßnahme, die bei der Kommission im Laufe des Jahres 2014 nach der Verordnung Nr. 651/2014 angemeldet wurde (dh. Anmeldung der Beihilfe 2011 im Rahmen der Anmeldung zur AGVO 2014), führt nicht zum Ziel: Nach EuGH 21.7.2016, C-493/14, Rn 44, kann diese Maßnahme das Fehlen des Verweises auf die Verordnung Nr. 800/2008 in der nationalen Regelung für den betroffenen Zeitraum jedenfalls nicht ausgleichen.

Im Übrigen ist auf VfGH 13.12.2001, B 2251/97 (Sammlungsnummer 16401) zu verweisen, wo (ebenfalls im Zusammenhang mit der Energieabgabenvergütung) betreffend Nichtnotifizierung des § 2 Abs. 1 EAVG (Einschränkung des Anspruchs auf Produktionsbetriebe) ausgesprochen wurde, dass bereits der Gesetzgeber das EAVG mit der einschränkenden Regelung nicht hätte erlassen dürfen. Auch die belangte Behörde durfte die Verweigerung der Energieabgabenvergütung gegenüber Dienstleistungsbetrieben nicht auf § 2 Abs. 1 EAVG stützen. Es liege nämlich eine Verletzung des Rechtes auf Gleichheit der Staatsbürger vor, wenn die Behörde bei Erlassung des Bescheides Willkür geübt habe. Ein willkürliches Vorgehen könne vorliegen, wenn die belangte Behörde so fehlerhaft vorgegangen sei, dass die Fehlerhaftigkeit mit Gesetzlosigkeit auf eine Stufe gestellt werden müsste. Einen derartigen Fehler habe die Behörde begangen, sie habe nämlich offenkundig entgegen dem unmittelbar anwendbaren Verbot des Artikel 93 Abs. 3 letzter Satz EGV (nunmehr Artikel 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV), eine nicht notifizierte Beihilfe durchzuführen, § 2 Abs. 1 EAVG angewendet. Eine derartige Gesetzesanwendung sei einer Gesetzlosigkeit – nämlich einer Verletzung des Rechtes auf Gleichheit der Staatsbürger vor dem Gesetz - gleichzuhalten.

Zusammenfassend bedeutet dies, dass auch die Finanzbehörden gehalten sind, die Verweigerung der Energieabgabenvergütung (an Dienstleister) nicht auf entgegen dem Durchführungsverbot nicht notifizierte Beihilfen zu stützen, weil sie dann allenfalls Verfassungsrechte verletzen (könnten).

(4) Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist damit die Energieabgabenvergütung für 2011 der Bf. in Beachtung des Durchführungsverbots und der unionsrechtskonformen Auslegung zur Gänze (und nicht nur für den Monat Januar 2011) zuzuerkennen.

Da die Energieabgabenvergütung auf Produktionsbetriebe eingeschränkt wird, stellt diese eine Beihilfe dar. Diese müsste entweder im Anmeldeverfahren von der Europäischen Kommission genehmigt werden oder sie muss der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung unterliegen. Beihilfen, wie die Energieabgabenvergütung für die weder eine Genehmigung der Kommission vorliegt, noch eine Freistellung (wegen fehlender Voraussetzungen) in Betracht kommt, sind rechtswidrig und unterliegen dem Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV.

Der Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt vor. Ungeklärt ist die Auslegung von § 4 Abs. 7 EAVG und die Frage, ob angesichts der EuGH-Entscheidung C-493/14 das Durchführungsverbot greift und die Regelung noch nicht in Kraft getreten ist. Eine einheitliche Beantwortung dieser Rechtsfragen erfolgte bisher nicht.

Graz, am 26. August 2016