

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache XY, vertreten durch STB, über die Beschwerde vom 30.8.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 2.2.2017 betreffend Energieabgabenvergütung für 2013 zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Energieabgabenvergütung für 2013 wird mit € 50.411,99 festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

### *bisheriger Verfahrensverlauf:*

Am 14.12.2015, eingelangt am 21.12.2015, hat die beschwerdeführende Partei (bP) eine Vergütung von Energieabgaben für 2013 in Höhe von € 100.824,00 beantragt (Formular ENAV 1).

Mit Bescheid vom 2.2.2017 hat das Finanzamt Salzburg-Stadt (FA) den Antrag abgewiesen und dies im Wesentlichen damit begründet, dass mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, mit Wirksamkeit ab dem 1.2.2011 die Vergütungsberechtigung auf Produktionsbetriebe eingeschränkt worden sei und daher der bP, welche einen Dienstleistungsbetrieb führe, eine Vergütung von Energieabgaben für 2013 nicht zustünde.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 30.8.2017 hat die bP Beschwerde gegen den abweisenden Bescheid erhoben und diese im Wesentlichen wie folgt begründet:

- Die vom FA zitierte Gesetzesänderung trete gemäß § 4 Abs 7 EnAbgVergG erst mit Genehmigung der Europäischen Kommission in Kraft. Eine solche Genehmigung liege bis zum heutigen Tag nicht vor, daher sei die Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 anzuwenden.
- Eine Freistellung von der in Art 108 Abs 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht sei nicht möglich, weil nicht alle Voraussetzungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung Nr. 800/2008 (AGVO) vorlägen.

- Selbst unter der Annahme, dass für das Inkrafttreten der Gesetzesänderung entgegen den klaren Gesetzeswortlaut nicht eine Genehmigung der Europäischen Kommission notwendig sei, und darüber hinaus die gegenständliche Gesetzesänderung doch einer Befreiung von der Anmeldepflicht auf Grundlage der AGVO zugänglich sei, seien im streitgegenständlichen Fall wesentliche formale Erfordernisse für die Wirksamkeit der Freistellung nicht erfüllt, was gemäß Art 108 Abs 3 Satz 3 AEUV zum Verbot der Anwendung der Beihilfe (= Gesetzesänderung) führe.

Der umfangreiche Beschwerdeschriftsatz beinhaltet, neben einer detaillierten Argumentation, eine umfassende Darstellung der einschlägigen Normen, Gesetzesmaterialien, Judikatur und Literatur. Gleichzeitig hat die bP auf eine Beschwerdevorentscheidung verzichtet und um direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht (BFG) ersucht.

Am 7.11.2017 hat das FA die Beschwerde dem BFG elektronisch zur Entscheidung vorgelegt.

Am 5.12.2017 hat die bP ein Gutachten von Z (datiert mit 10.11.2017) übermittelt. In diesem Gutachten werden die von der bP getätigten Einnahmen und Ausgaben einer umsatzsteuerrechtlichen Würdigung iZm dem zu ermittelnden Nettoproduktionswert unterzogen.

Am 18.12.2017 hat die bP mittels E-Mail einen Nachtrag zur Beschwerde eingebracht, welcher sich mit der erneuten Befassung des EuGH durch den VwGH in der Rechtssache Dilly's Wellnesshotel GmbH befasst.

Am 11.1.2018 hat die bP einen erweiterten Nachtrag zur Beschwerde eingebracht, welcher sich ebenfalls mit der og Thematik befasst.

Am 13.9.2018 fand im BFG ein Erörterungsgespräch mit den Verfahrensparteien statt.

Mit E-Mails vom 31.10.2018 wurde das BFG darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Verfahrensparteien für 2013 übereinstimmend einen negativen Nettoproduktionswert ermittelt hätten und damit für 2013 die Bemessungsgrundlagen außer Streit gestellt worden seien.

Am 26.11.2018 hat die bP mittels Schriftsatz des steuerlichen Vertreters die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat für den Beschwerdezeitraum 2013 zurückgenommen. Gleichzeitig wurde das Beschwerdebegehren auf einen Vergütungsbetrag in Höhe von € 50.411,99 eingeschränkt.

#### *Rechtslage:*

Artikel 107 Abs 1 AEUV lautet:

*"Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu*

*verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen."*

Artikel 108 Abs 1 AEUV lautet:

*" Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen. Sie schlägt ihnen die zweckdienlichen Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Binnenmarkts erfordern."*

Artikel 108 Abs 3 AEUV lautet:

*"Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat."*

Artikel 108 Abs 4 AEUV lautet:

*"Die Kommission kann Verordnungen zu den Arten von staatlichen Beihilfen erlassen, für die der Rat nach Artikel 109 festgelegt hat, dass sie von dem Verfahren nach Absatz 3 ausgenommen werden können."*

Artikel 3 Abs 1 AGVO 2008 lautet:

*"Beihilferegelungen, die alle Voraussetzungen des Kapitels I erfüllen sowie den einschlägigen Bestimmungen des Kapitels II entsprechen, sind im Sinne von Artikel 87 Abs 3 EG-Vertrag mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar und von der Anmeldepflicht nach Artikel 88 Abs 3 EGV 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."*

§ 2 Abs 1 Energieabgabenvergütungsgesetz idF BBG 2011 lautet:

*" 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 wurden, liefern."*

§ 3 Z 1 Energieabgabenvergütungsgesetz idF BBG 2011 lautet:

*"Kein Anspruch auf Vergütung besteht:*

*1. insoweit die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger für die Erzeugung von Wärme, Dampf oder Warmwasser verwendet werden, ausgenommen unmittelbar für einen Produktionsprozess;"*

§ 4 Abs 7 Energieabgabenvergütungsgesetz idF BBG 2011 lautet:

*"Die §§ 2 und 3, jeweils in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, sind vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission auf*

*Vergütungsanträge anzuwenden, die sich auf einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2010 beziehen."*

Erläuternde Bemerkungen Regierungsvorlage BBG 2011 zu § 4 Abs 7 EnAbgVergG:  
*"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 Energieabgabenvergütungsgesetzes von der Europäischen Kommission als erlaubte staatliche Beihilfe genehmigt, dann ist die gesetzlich vorgesehene Einschränkung auf Produktionsbetriebe mit 1. Januar 2011 anzuwenden, sodass 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."*

***festgestellter Sachverhalt:***

Die bP führt einen Dienstleistungsbetrieb (Krankenhaus). Für den Zeitraum 1.7. bis 31.12.2013 wurden vergütbare Energieabgaben in Höhe von € 53.986,50, eine Mindeststeuer in Höhe von € 3.374,51, ein negativer Nettoproduktionswert sowie ein anteiliger Selbstbehalt in Höhe von € 200,00 ermittelt. Daraus ergibt sich ein Energieabgabenvergütungsbetrag in Höhe von € 50.411,99.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten und ist unstrittig.

Strittig ist die Rechtsfrage, inwieweit seit dem 1.1.2011 Dienstleistungsbetrieben eine Energieabgabenvergütung dem Grunde nach zustehen bzw ob die mit dem BBG 2011 normierten Änderungen in den §§ 2 und 3 EnAbgVergG in Kraft getreten sind bzw diese Änderungen dem Durchführungsverbot des Art 108 Abs 3 AEUV unterliegen.

***Das Bundesfinanzgericht hat hierzu erwogen:***

Mit BBG 2011 wurde die Einschränkung des Energieabgabenvergütungsanspruches auf Produktionsbetriebe normiert. § 4 Abs 7 EnAbgVergG idF BBG 2011 bestimmt, dass die Einschränkung - vorbehaltlich der Genehmigung der Europäischen Kommission - für Zeiträume nach dem 31.12.2010 gilt.

Aufgrund der verwendeten Textierung geht der Gesetzgeber dabei offensichtlich von der Genehmigung im Zuge eines Anmeldeverfahrens gem Art 108 Abs 3 AEUV aus. Nur in diesem Verfahren kann die für das Inkrafttreten geforderte "Genehmigung" durch die Europäische Kommission überhaupt erteilt werden.

Auch die oben zitierten Gesetzesmaterialien beziehen sich zweifelsfrei auf ein Anmeldeverfahren und sind - wie der Gesetzestext selbst - nicht mit einem

Freistellungsverfahren nach der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (oder anderen Freistellungsverfahren) in Einklang zu bringen, weil in diesen Freistellungsverfahren keine "Genehmigung" im Sinne des § 4 Abs 7 EnAbgVergG idF BBG 2011 vorgesehen ist.

Die vom Gesetzgeber geforderte Genehmigung lag weder am 1.1.2011 noch zu einem späteren Zeitpunkt vor. Eine solche konnte von der Europäischen Kommission gar nicht erteilt werden, weil bisher die Anmeldung (Notifikation) der europarechtlich als neue Beihilfe zu wertenden Änderung des EnAbgVergG an die Kommission nicht erfolgt ist.

Für den Gesetzgeber spielte im Gesetzwerdungsprozess zum BBG 2011 das Verfahren nach der AGVO offensichtlich keine Rolle (siehe dazu BFG RV/5100360/2013 vom 3.8.2016).

Da der Wortsinn des Gesetzestextes eindeutig erscheint, ist eine darüber hinausgehende Auslegung nicht notwendig. Es liegt keine mehrdeutige, missverständliche oder unvollständige Formulierung der Inkrafttretungsbestimmung vor.

In seiner Entscheidung vom 22.8.2012, 2012/17/0175, interpretierte der VwGH den Begriff "Genehmigung" als einen positiven Entscheid der Europäischen Kommission. Die Veröffentlichung der Kurzmitteilung durch die Kommission sah der VwGH als "*eine (Art) Genehmigung gemäß Art 9 AGVO*" (VwGH vom 30.1.2013, 2012/17/0469).

In Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 21.7.2016, C-493/14, *Dilly's Wellnesshotel GmbH*, wird vom VwGH diese Rechtsansicht nicht mehr aufrechterhalten. Demzufolge ist in der Veröffentlichung einer Beihilferegelung durch die Kommission auch nach Ansicht des VwGH keine "Genehmigung" iSd § 4 Abs 7 EnAbgVergG idF BBG 2011 zu sehen.

Aber selbst, wenn man eine Mehrdeutigkeit in der Textierung des § 4 Abs 7 EnAbgVergG idF BBG 2011 zu erkennen glaubt, sind die zur Auslegung heranzuziehenden Erläuterungen der Regierungsvorlage eindeutig. Auch die Erläuterungen gehen von einer Genehmigung bzw Nichtgenehmigung der Europäischen Kommission aus.

Es fehlt im Gesetzestext sowie in den Erläuterungen auch jeder Hinweis auf ein Freistellungsverfahren nach der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO), obwohl deren Anführung in Art 3 der AGVO ausdrücklich für die (Neu)Regelung vorgesehen ist. Auch fehlt der in Art 3 der AGVO vorgesehene Verweis auf die Fundstelle im Amtsblatt der Europäischen Union.

Aufgrund dieser Mängel kann auch die am 7.2.2011 nachträglich erfolgte Mitteilung des BMF an die Europäische Kommission zur Novellierung des EnAbgVergG bzw deren Veröffentlichung am 30.9.2011 im Amtsblatt der EU keine Quasi-Genehmigung iSd § 4 Abs 7 EnAbgVergG idF BBG 2011 darstellen. Vielmehr greift das Durchführungsverbot des Art 108 Abs 3 AEUV (siehe dazu EuGH vom 28.7.2016, C-493/13).

Weder liegt daher die gesetzlich geforderte Genehmigung für das Inkrafttreten vor, noch liegt eine als Quasi-Genehmigung zu interpretierende wirksame Freistellungsverordnung

vor (siehe dazu BFG RV/5100360/2013 vom 3.8.2016 und *Laudacher* in SWK-Heft 31 vom 1.11.2017, Seite 1317 ff).

Demzufolge ist mangels Genehmigung durch die Europäische Kommission gemäß § 4 Abs 7 EnAbgVergG idF BBG 2011 die Gesetzesänderung nicht in Kraft getreten. Wie den Erläuterungen zur Regierungsvorlage explizit zu entnehmen ist, bleibt daher "*die bisherige Rechtslage unverändert und es haben sowohl Produktionsbetriebe als auch Dienstleistungsbetriebe Anspruch auf eine Energieabgabenvergütung.*"

#### *Zulässigkeit einer Revision:*

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn es 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt vor. Ungeklärt ist die Auslegung von § 4 Abs 7 EnAbgVergG und die Frage, ob die Änderungen des EnAbgVergG durch das BBG 2011 in Kraft getreten sind bzw ob vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung C-493/14 das Durchführungsverbot des Art 108 Abs 3 AEUV greift. Eine einheitliche Beantwortung dieser Fragen durch den VwGH erfolgte bisher nicht.

Salzburg-Aigen, am 30. Jänner 2019