

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch WTH, über die Beschwerde vom 22.12.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 28.11.2011, betreffend Energieabgabenvergütung 2005 bis 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz werden wie folgt festgesetzt:

Kalenderjahr 2005: 1.611,47 Euro

Kalenderjahr 2006: 1.009,31 Euro

Kalenderjahr 2007: 697,02 Euro

Kalenderjahr 2008: 40,37 Euro

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

Entscheidungsgründe

1 Übergangsbestimmung

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2 Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt ua ein Kaufhaus und eine Pension. Für die Streitjahre stellte er jeweils einen einheitlichen Antrag auf Energieabgabenvergütung und das Finanzamt setzte die Vergütungsbeträge antragsgemäß fest.

Im Rahmen einer beim Bf durchgeführten Nachschau traf der Prüfer die Feststellung, dass bei der Berechnung der Energieabgabenvergütung für 2008 und 2009 fälschlicherweise die Löhne/Gehälter, gesetzliche Sozialaufwendungen und die Afa bei den als an das Unternehmen erbrachten Umsätzen im Sinne des § 1 Z 1 und 2 UStG 1994 mit

einbezogen worden seien. Weiters stellte er fest, dass gemäß § 2 EnAbgVergG für jeden Betrieb ein Selbstbehalt in der Höhe von 400 Euro anzusetzen sei, für den Zeitraum 2005 bis 2009 jedoch nur der Selbstbehalt für einen Betrieb Berücksichtigung gefunden habe. In der Neuberechnung der Vergütungsbeträge zog er den Selbstbehalt (als „Privatanteil“ bezeichnet) für zwei Betriebe, somit jeweils 800 Euro, ab.

Das Finanzamt setzte in der Folge, nach Wiederaufnahme der Verfahren, die vom Prüfer neu berechneten Vergütungsbeträge für die Zeiträume 2005 bis 2009 bescheidmäßig fest.

Gegen die Festsetzungsbescheide 2005 bis 2008 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter fristgerecht Berufung. Als Begründung wurde angeführt, dass es sich tatsächlich nur um einen Betrieb handle, sodass der Selbstbehalt auch nur einmal zur Verrechnung komme. Der Bf betreibe im selben Objekt ein Kaufhaus und eine Zimmervermietung. Die gesamte kaufmännische Abwicklung (Terminisierung der Vermietung, Personalzuordnung etc.) werde zentral gesteuert, dies beziehe sich auch auf die Verrechnung der entsprechenden adäquaten Betriebsausgaben und/oder Werbungskosten. Nach der ständigen Judikatur des Betriebsbegriffes lägen seines Erachtens keine zwei selbständigen Betriebe mit der entsprechenden organisatorischen und finanziellen Struktur vor, da die kaufmännischen Tätigkeiten alleine schon objektbedingt zentral durch den Bf ausgeführt würden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Zu klären sei die Frage, ob das Kaufhaus sowie die Zimmervermietung einen einheitlichen Betrieb darstellen würden. Nach der Judikatur sei die Abgrenzung nach objektiven Grundsätzen zu beurteilen. Es sei dabei insbesondere auf das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen sowie finanziellen Verflechtungen Bedacht zu nehmen. Nach den Berufungsausführungen sprächen der Umstand, dass Kaufhaus und Zimmervermietung im selben Gebäude untergebracht seien sowie die zentrale Steuerung der kaufmännischen Abwicklung und die gemeinsame Verrechnung der Betriebsausgaben für einen einheitlichen Betrieb. Dem sei entgegenzuhalten, dass es sich nicht um gleichartige Tätigkeiten handle und sich diese auch nicht gegenseitig ergänzten. Ferner sei zu berücksichtigen, dass Tätigkeiten unterschiedlicher Einkunftsarten auch am selben Standort keinen einheitlichen Betrieb bedingten, zumal die gegenständlichen Tätigkeiten keine wesentliche Verflechtung aufweisen würden. Die in der Berufung angesprochene organisatorische Verflechtung (Terminisierung der Vermietung, Personalzuordnung etc.) sei nur von untergeordneter Bedeutung. Es sei auch nicht ersichtlich, wie eine gemeinsame Verrechnung der Betriebsausgaben erfolgen solle, da für das Kaufhaus (Bilanzierung) sowie die Zimmervermietung in Form einer Hausgemeinschaft jeweils gesondert ein Gewinn bzw. Verlust ermittelt werde. Daher sei von zwei Betrieben auszugehen.

Der Bf brachte einen Vorlageantrag ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom 25.6.2012 wurde die Beschwerde dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 8.7.2019 wurde der Bf ersucht, die gegenseitige Ergänzung der ausgeübten Tätigkeiten ebenso wie die in der Beschwerde genannten räumlichen, organisatorischen und personellen Verflechtungen darzustellen.

Im (dem Finanzamt zur Kenntnis gebrachten) Schriftsatz vom 6.8.2019 nahm der steuerliche Vertreter dazu wie folgt Stellung:

Die gegenseitige Ergänzung der beiden Tätigkeiten rühre insbesondere daher, da es sich bei der Tätigkeit „Pension“ um eine, im umgangssprachlichen Sinn, Frühstückspension handle. Die zum Frühstück in der Pension angebotenen Nahrungsmittel (Schinken, Käse, Wurst, Säfte, Brot, Eier, Marmelade, Honig, Butter, Milch, Kaffee, Getränke udgl.) stammten ausschließlich aus der Tätigkeit „Kaufhaus“. Dieser Umstand lege somit klar, dass hier im steuerlichen Sinn von einer wirtschaftlichen Über- und Unterordnung (Kaufhaus zu Pension) gesprochen werden könne. Auch werde dadurch dargelegt, dass eine Hilfsfunktion der Tätigkeit „Pension“ für die Tätigkeit „Kaufhaus“ gegeben sei. Die langjährige Erfahrung zeige auch, dass die Kunden der Pension auch Kunden des Kaufhauses seien und daher eine enge wirtschaftliche Verflechtung dieser beiden Tätigkeiten durch Verwendung derselben Rohstoffe gegeben sei.

Die räumliche, organisatorische und personelle Verflechtung liege aus folgenden Gründen vor:

Beide Tätigkeiten würden in ein und demselben Gebäude verrichtet. Im Erdgeschoss sei das „Kaufhaus“ untergebracht, im ersten Obergeschoss befänden sich die Frühstücksräumlichkeiten und die gemeinsamen Büroräumlichkeiten. Im zweiten Obergeschoss befänden sich ebenso wie teilweise im ersten Obergeschoss, die zu vermietenden Räumlichkeiten. Das gemeinsam genutzte Anlagevermögen werde einheitlich mit Energie versorgt und sei auch an das kommunale Kanal- und Wasserversorgungsnetz angeschlossen.

Organisatorisch und personell verflochten seien die beiden Tätigkeiten einerseits durch denselben Unternehmer als auch durch dessen fremdüblich angestellte Ehefrau. Diese kümmere sich um Angelegenheiten der Zimmervermietung, da die gesamte rezeptionelle Tätigkeit (Zimmerreservierung, Gästeempfang, Beschwerdemanagement etc.) von ihr durchgeführt werde. Darüber hinaus sei sie auch im Kaufhaus produktiv tätig, da sie, wie bei Familienbetrieben üblich, sämtliche anfallenden Arbeiten, die zu erledigen seien, mitübernehme. Dabei handle es sich insbesondere um Verkaufstätigkeiten, Aufgaben im Zusammenhang mit der Rohstoffbeschaffung und Lagerung, Sortimentszusammenstellung der im Kaufhaus angebotenen Waren udgl. Da die Tätigkeit Pension, durch die Abnahme der unterschiedlichsten Waren der Tätigkeit Kaufhaus, somit auch maßgeblich für den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens des Bf beitrage, würden sich die beiden Tätigkeiten gegenseitig ergänzen. Angemerkt sei noch, dass nach der Rechtsprechung trotz getrennter Buchführung ein einheitlicher Betrieb vorliegen könne (E 23.10.1964, 1875/63).

Mit Schreiben vom 19.12.2019 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

3 Festgestellter Sachverhalt

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt, der sich aus dem vorgelegten Finanzamtsakt, dem glaubwürdigen Vorbringen des Bf sowie dem Internetauftritt des Bf (www...) ergibt.

Der Bf betreibt in einem Fremdenverkehrsort im selben Gebäude ein Kaufhaus und eine Frühstückspension samt Ferienwohnungsvermietung. Für diese betrieblichen Tätigkeiten stellte er einheitliche Anträge auf Vergütung der Energieabgaben, in denen der allgemeine Selbstbehalt mit 400 Euro zum Abzug gelangte.

Im Erdgeschoss des Gebäudes ist das kleine Kaufhaus untergebracht, im ersten Stock befinden sich die Frühstücksräumlichkeiten der Pension und die gemeinsam genutzten Büroräumlichkeiten. Im zweiten Stock liegen, wie teilweise im ersten Stock, die Fremdenzimmer und Ferienwohnungen.

Seine fremdüblich angestellte Ehegattin führt gemeinsam mit dem Bf die Pension. Nach den glaubwürdigen Angaben des Bf ist sie zudem (neben weiterem Personal) im Kaufhaus tätig und übernimmt dabei sämtliche anfallende Arbeiten, insbesondere Verkauf, Warenbeschaffung, Lagerung und Sortimentsgestaltung.

Das Sortiment des Kaufhauses umfasst Lebensmittel mit einer großer Auswahl an regionalen Produkten, frisches Gebäck, Wurst, Fleisch, Milchprodukte, daneben ein auf Urlaubsgäste abgestimmtes Warenangebot wie Sonnenschutzmittel, Luftmatratzen, Taucherbrillen, Schwimmflügel, Sandspielzeug, Bälle, Zeitungen usw.

Die für die Frühstückspension benötigten Lebensmittel stammen ausschließlich aus dem hauseigenen Geschäft.

4 Rechtsgrundlagen

Gemäß § 2 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (EnAbgVergG) in der in den Beschwerdejahre geltenden Fassung besteht für alle Betriebe Anspruch auf Vergütung, soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger liefern oder Wärme (Dampf und Warmwasser) liefern, die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde.

Nach § 2 Abs. 2 Z 1 EnAbgVergG wird über Antrag des Vergütungsberechtigten 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.

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 EnAbgVergG wird der Vergütungsbetrag abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von 400 € gutgeschrieben.

5 Rechtliche Würdigung

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob hinsichtlich des Kaufhauses und der Frühstückspension ein einheitlicher Betrieb oder zwei Betriebe vorliegen.

Der Antrag auf Vergütung der Energieabgaben ist gemäß § 2 Abs. 2 EnAbgVergG für jeden einzelnen Betrieb zu stellen. Der Begriff „Betrieb“ wird im Energieabgabenvergütungsgesetz nicht näher definiert.

Ob bei mehreren Tätigkeiten ein einheitlicher Betrieb oder mehrere Betriebe vorliegen, richtet sich nach der Verkehrsauffassung, wobei es nicht auf die Willensrichtung des Unternehmers, sondern auf die objektiv vorliegenden Verhältnisse ankommt (VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118 unter Verweis auf Ritz, BAO³, Tz 7). Danach liegt bloß ein Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an (22.11.1995, 94/15/0154, mwN, 4.9.2014, 2014/15/0001). Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. VwGH 19.9.1973, 0261/72 zu Fremdenpension und Taxibetrieb; VwGH 7.6.1983, 82/14/0291 zu Hotel und Sessellift; Jakom/*Marschner*, EStG, 2019, § 4 Rz 7 ff).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei dem Kaufhaus nicht um eine der Frühstückspension gleichartige Tätigkeit. Entscheidend ist daher, ob die vorliegenden Tätigkeiten geeignet sind, einander zu ergänzen.

Die beiden Tätigkeiten werden vom Bf im selben Gebäude ausgeübt, wobei die Büroräumlichkeiten gemeinsam genutzt werden.

Der gesamte Wareneinsatz für das in der Pension verabreichte Frühstück stammt aus dem hauseigenen Geschäft. Das Vorbringen des Bf, wonach die Pensionsgäste auch Kunden des im Haus befindlichen Geschäftes sind, ist im Hinblick auf das auf Urlaubsgäste abgestimmte Sortiment nachvollziehbar und glaubwürdig.

Beim Internetauftritt der Pension (www...) wird dem hauseigenen Kaufhaus unter Darstellung des Warensortiments breiter Raum gegeben und die Einkaufsmöglichkeit ab 7.00 Uhr früh, gerade für die Ferienwohnungsgäste der Pension, als ideal beschrieben. Hervorzuheben ist, dass in den Gästebewertungen im Internet (zB www.tripadvisor.at, www.holidaycheck.at, www.booking.com) das im Haus befindliche Geschäft immer wieder ausdrücklich erwähnt wird. Es ist somit zu ersehen, dass diese für Pensionsgäste bequeme Einkaufsmöglichkeit durchaus auch einen mitbestimmenden Effekt auf die Zimmer- und Ferienwohnungsbuchungen hat.

Zudem liegt eine personelle Verflechtung vor, da (wie der Bf selbst) die fremdüblich angestellte Ehegattin des Bf zum einen in der Frühstückspension tätig ist, aber auch

unstrittig - wie in Familienbetrieben üblich - die im Kaufhaus zu erledigenden Aufgaben, wie Verkauf, Warenbeschaffung, Lagerung, Sortimentsgestaltung, übernimmt.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher in einer Gesamtbetrachtung zum Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall die im selben Gebäude ausgeübten Tätigkeiten "Kaufhaus" und "Frühstückspension" geeignet sind einander zu ergänzen und daher als einheitlicher Betrieb zu qualifizierten sind.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

6 Ermittlung Vergütungsbeträge

Die Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Kalenderjahre 2005 bis 2008 werden wie folgt ermittelt:

	2005	2006	2007
Vergütungsbetrag lt. Bescheid	1.211,47	609,31	297,02
zuzüglich 2. Selbstbehalt	400,00	400,00	400,00
Vergütungsbetrag lt. Erkenntnis	1.611,47	1.009,31	697,02

	2008
Vergütungsbetrag lt. Bescheid	0,00
Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994	593.932,98
abzüglich Vorleistungen lt. Nachschau	-440.002,18
Nettoproduktionswert	153.930,80
davon 0,5 %	769,65
geleistete Elektrizitätsabgabe	1.310,03
abzüglich 0,5 % NPW	-769,65
Differenz:	540,37
abzüglich Privatanteil	-100,00
abzüglich Selbstbehalt	-400,00
Vergütungsbetrag lt. Erkenntnis	40,37

7 Zulässigkeit einer Revision

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

Im gegenständlichen Fall wurden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen. Das Bundesfinanzgericht legte der Lösung der Frage, wann ein einheitlicher Betrieb gegeben ist, die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung zugrunde. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Salzburg-Aigen, am 20. Jänner 2020