

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache Bf, ***Bf-Adr*** vertreten durch CONSULTATIO Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 8. Juni 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. Mai 2015 (jetzt Finanzamt für Großbetriebe), Steuernummer ***BFStNr1***, betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Energieabgabenvergütung für

A. 2005 – 2008,

Bäder 2005 – 2008,

Büchereien 2005 – 2008,

Bf. Kindergärten 2005 – 2008,

E. Stadion 2007,

B. Stadion 2005 – 2007,

C. Eishalle 2006, 2007,

D. Bad 2005 – 2007 und

F. Stadion 2006 und 2007

2. Festsetzung der Energieabgabenvergütung jeweils 2005 - 2008 für

A.,

Bäder,

Büchereien und

Bf. Kindergärten

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wird abgewiesen.
- II. Der Beschwerde gegen die Bescheide zur Festsetzung der Energieabgabenvergütung wird gemäß § 279 BAO in eingeschränktem Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Vergütungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

1.1. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Energieabgabenvergütung für die Jahre 2005 – 2008.

Nach einer Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer Körperschaft öffentlichen Rechts, ergingen im wiederaufgenommenen Verfahren neue Bescheide vom 7.5.2015 zur Festsetzung der Energieabgabenvergütung für die Jahre 2005 – 2008 für folgende Betriebe gewerblicher Art (sowie weitere Bescheide für nicht verfahrensgegenständliche Betriebe gewerblicher Art):

1. A.
2. Bäder
3. Büchereien
4. Bf. Kindergärten
5. E. Stadion
6. B. Stadion
7. C. Eishalle
8. D.Bad
9. F. Stadion

In den Wiederaufnahmebescheiden wurde begründend auf die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 20.2.2015 verwiesen.

1.2. Bericht vom 20.2.2015 über die Außenprüfung

Im Bp-Bericht (unter „Prüfungsabschluss“ Seite 45) wird zur Wiederaufnahme ausgeführt:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer [...]

Energieabgabenvergütung 2005 – 2008 Tz 20, 21, 22, 23, u.a.

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

1.3. Beschwerde Wiederaufnahme

Die Beschwerde vom 8.6.2015 richtete sich gegen 27 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend

1. A. 2005 – 2008
2. Bäder 2005 – 2008
3. Büchereien 2005 – 2008
4. Bf. Kindergärten 2005 – 2008
5. E. Stadion 2007
6. B. Stadion 2005 – 2007
7. C. Eishalle 2006, 2007
8. D.Bad 2005 – 2007
9. F. Stadion 2006, 2007

1.4. Mängelbehebung

Nach einem **Mängelbehebungsauftrag** der Behörde vom 9.3.2017 zur Nachreichung einer Begründung hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide führte die Bf im **Schreiben vom 28.3.2017** aus wie folgt:

Die amtswegige Wiederaufnahme setze ein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren voraus. Die Bescheide betreffend die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz, welche durch die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben werden sollten, wären anzugeben gewesen bzw wäre damit festzuhalten, dass solche rechtskräftigen Bescheide überhaupt existieren. Dies wäre für die Überprüfung erforderlich gewesen, inwieweit neu erlassene Sachbescheide betreffend Nach- bzw. Rückforderungen von **alten Sachbescheiden** abweichen. Dieser Mangel könne nicht nachträglich in einer

Beschwerdevorentscheidung saniert werden. Das Finanzamt möge die 27 (rechtskräftigen) Bescheide in der Beschwerdevorentscheidung anführen. Erst dadurch könnte die für die Wiederaufnahme erforderliche Spruchabweichung nachvollzogen werden.

Gemäß § 304 BAO sei nach Eintritt der **Verjährung** eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen nicht mehr zulässig. Das Recht auf Rückforderung von zu Unrecht bezogener Vergütungen verjähre nach fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Vergütungen geleistet worden seien. Die Verjährungsfrist verlängere sich durch nach außen erkennbare Amtshandlungen um ein Jahr.

Der Prüfungsauftrag vom 1.4.2010 sei als behördliche Unterbrechungshandlung zu sehen. Die Prüfung der Energieabgabenvergütung sei erst innerhalb des letzten Jahres der Außenprüfung erfolgt, die fast vier Jahre gedauert habe. Damit dürfte zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 7.5.2015 Verjährung eingetreten sein.

Um diesen Einwand zu widerlegen, müsste das Finanzamt jeweils betriebsbezogen (für alle 27 Bescheide) behördliche Unterbrechungshandlungen nachweisen.

Überdies sei die **absolute Verjährung** spätestens nach 10 Jahren nach Entstehen des Abgabenanspruches zu beachten. Im Zusammenhang mit der monatlichen Entstehung des Abgabenanspruches beim Elektrizitätsgesetz und Erdgasabgabengesetz und damit auch des Anspruches auf Energieabgabenvergütung dürfte durch die Festsetzung im Jahr 2015 teilweise die absolute Verjährung eingetreten sein.

Weiters sei die **Begründung** bzw. die Ermessensentscheidung in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden (irreparabel) misslungen. Die Bescheide verweisen auf den Betriebsprüfungsbericht vom 20.2.2015. Dieser verweise auf Seite 45 (Kapitel „Prüfungsabschluss“) nur auf „**Tz 20, 21, 22, 23 u.a.**“. Bei einem Betriebsprüfungsbericht mit 35 Tz (und schon grundsätzlich) sei als Begründung einer Wiederaufnahme „und andere“ (Teilzahlen) zu allgemein und nicht ausreichend.

1.5. Beschwerdevorentscheidung

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 18.4.2017** (zugestellt 25.4.2017) wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abgewiesen. Zu den Einwendungen des steuerlichen Vertreters betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens führte das Finanzamt aus:

Ad Verjährung

Das Finanzamt zitierte für die Verjährung relevante Bestimmungen der BAO und § 1 Abs. 1 EAVG, wonach die entrichteten Energieabgaben jeweils für ein Kalenderjahr zu vergüten seien.

Das Finanzamt führte sodann in einer Tabelle sämtliche 43 Bescheide an, mit welchen die Energieabgabenvergütung für die Jahre 2005 – 2008 erstmals festgesetzt wurde. Vermerkt ist jeweils das Antragsdatum, das Bescheiddatum und der Ablauf der Verjährungsfrist.

Zu beachten sei laut Beschwerdevorentscheidung, dass in den Fällen des § 207 Abs. 4 BAO für zu Unrecht bezogene Beihilfen und Vergütungen die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des Jahres beginne, in dem die rückgeforderten Beihilfen, Erstattungen oder Abgeltungen geleistet worden seien.

Prüfungsbeginn sei der 1.4.2011 gewesen.

Wenn beispielsweise hinsichtlich der Bäder betreffend das Jahr 2005 erstmals mit Bescheid vom 14.5.2006 über den Vergütungsanspruch nach dem EAVG abgesprochen wurde, so sei die Verjährung zu Unrecht bezogener Vergütungen nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz nach der Formel „5+1“ zu ermitteln. Im vorliegenden Fall verjähre die Rückforderung zu Unrecht bezogener Abgaben mit Ablauf des Jahres 2012.

Innerhalb der Verjährungsfrist seien gemäß § 209 Abs. 1 BAO im Rahmen der Außenprüfung nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden:

Mailverkehr zB E-Mail vom 27.7.2012, Betreff: Energieabgabenrückvergütung,
zB E-Mail vom 4.6.2013, Betreff: Unterlagen gemäß Besprechung am 30.4.2013 Teil 1,
Schlussbesprechung am 17.12.2014

Damit verlängere sich die Verjährungsfrist jeweils um ein Jahr. Die Festsetzung der Energieabgabenvergütung für die Jahre 2005-2008 sei daher nicht verjährt.

Bei diesem Beispiel der Bäder beginne die 5jährige Verjährungsfrist am 1.1.2007 und ende am 31.12.2011. Der Prüfungsbeginn am 1.4.2011 sei daher die 1. Verlängerungshandlung. Alle anderen ursprünglichen Bescheide seien frühestens 2007 ergangen und sei das E-Mail aus 2012 eine Verlängerungshandlung.

Ad Wiederaufnahme

Wiederaufnahmegründe seien nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Da im Zuge der Außenprüfung neue Tatsachen in Bezug auf die Berechnung der Energieabgabenvergütung hervorgekommen seien, seien die bereits abgeschlossenen Verfahren wiederaufzunehmen gewesen.

Für die in der Tabelle gekennzeichneten Betriebe bzw. Jahre sei keine Beschwerde gegen die Wiederaufnahme eingebracht worden.

Betreffend E. Hallenstadion (Tz 24), B. Stadion (Tz 25), C. Eishalle (Tz 30), D.Bad (Tz 31) und F. Stadion (Tz 33) legte das Finanzamt ergänzend zu den Ausführungen im Bp-Bericht näher dar, welche Tatsachen neu hervorgekommen seien (im Wesentlichen durch die Bf fehlerhaft berechnete Energieabgaben, falsch ermittelte Selbstbehalte, falsch angegebener Energieverbrauch, kein Anspruch für *** Stadion), und dass die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Es würden daher die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO vorliegen. Diese Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens seien daher zu Recht erfolgt.

Betreffend den A. (siehe Tz 20), die Bäder (Tz 21), Büchereien (Tz 22) und die Bf. Kindergärten (Tz 23) seien vom amts wegen aufgegriffene Wiederaufnahmegründe dem Bericht vom 20.2.2015 zu entnehmen. Überdies werde festgehalten, dass von der Bf während der laufenden Außenprüfung mündliche Anträge auf Wiederaufnahme der Energieabgabenvergütung gestellt worden seien. Es seien nämlich seitens der Bf bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes die Energieabgaben (Strom, Gas, Heizöl) aus den Vorleistungen ausgeschieden worden. Da es sich dabei allerdings um umsatzsteuerbare Umsätze handle, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben gewesen und sei dies bei der Berechnung durch die Außenprüfung berücksichtigt worden. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum die Beschwerdeführerin nun Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide einbringe.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

1.6. Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 22.5.2017 brachte die Bf einen Vorlageantrag ein und hielt fest, dass das Vorbringen in der Beschwerde aufrecht erhalten werde.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 4.6.2018 wiederholte der steuerliche Vertreter, dass die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide nicht die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 303ff BAO erfüllen würden. Überdies sei sowohl die relative als auch die absolute Verjährung zumindest für Teile der Energieabgabenvergütung 2005 eingetreten, sodass nach § 304 BAO die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht mehr zulässig sei.

Weiters sei die Begründung bzw. die Ermessensentscheidung in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden (irreparabel) misslungen. Der Betriebsprüfungsbericht vom 20.2.2015 würde auf Seite 45 (Kapitel „Prüfungsabschluss“) zur Begründung der Wiederaufnahme nur auf „Tz 20, 21, 22, 23“ verweisen. Es fehle ein ausdrücklicher Verweis auf Tz 24 (ENAV-E. Stadion), Tz 25 (ENAV-B. Stadion), Tz 26 (ENAV-H.), Tz 27 (ENAV-J.), Tz 28 (ENAV-K.), Tz 29 (ENAV-N.), Tz 30 (ENAV-C. Eishalle), Tz 31 (ENAV-D.Bad), Tz 32 (ENAV-L.), Tz 33 (ENAV-F. Stadion) und Tz 34 (ENAV-[...]).

Die diesbezüglichen Wiederaufnahmebescheide und die darauf aufbauenden Sachbescheide seien daher zu Unrecht ergangen. Darauf sei in der Beschwerdeverentscheidung nicht eingegangen worden.

Es werde daher wie in der Beschwerde beantragt, sämtliche angefochtenen Wiederaufnahmebescheide 2005-2008 aufzuheben und die neu erlassenen Energieabgabenvergütungsbescheide 2005-2008 im Sinne des Beschwerdevorbringens abzuändern.

2. Sachbescheide

2.1. Außenprüfungsbericht

Im Bericht zur Außenprüfung vom 20.2.2015 wurde betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2005 – 2008 (soweit beschwerdegegenständlich) festgestellt:

2.1.1. Tz 20 ENAV – A.

Die Bf habe für den A., welcher 12 Krankenhäuser, 14 Geriatriezentren/Pflegewohnhäuser, IT, Generaldirektion und die Wäscherei beinhalte, für die Jahre 2005 – 2008 einen Antrag pro Jahr eingebracht.

Die Bf habe grundsätzlich nach den Bestimmungen des Art. 11 Energiesteuerrichtlinie und § 2 Abs. 2 EAVG für jeden einzelnen Betrieb bzw. Einrichtung jeweils einen eigenen Antrag zu stellen und eine gesonderte Ermittlung des Nettoproduktionswertes, des Energieverbrauches, der vergütungsfähigen Energieabgaben und eine gesonderte Vergleichsrechnung durchzuführen. Es sei jedenfalls eine Kürzung um den allgemeinen Selbstbehalt von 400 Euro pro Einrichtung vorzunehmen.

Die Außenprüfung habe aus verwaltungsökonomischen Gründen eine Trennung auf vier Bereiche

- Krankenhäuser,
- Geriatriezentren/Pflegewohnhäuser,
- Krankenhaus P. sowie

- IT, Generaldirektion und Wäscherei

durchgeführt, jedoch pro Einheit den Selbstbehalt von 400 Euro berücksichtigt.

Durch die gesonderte Berechnung dieser vier Bereiche ergebe sich eine Änderung des Nettoproduktionswertes, des Energieverbrauches und der entrichteten Energieabgaben. Die rechnerischen Auswirkungen seien in der Anlage 1 ersichtlich und seien der Bf übergeben worden sowie inhaltlich und zahlenmäßig besprochen worden.

a. Änderung Bruttoproduktionswert

Bei den „Kostenersätzen für die Überlassung von Bediensteten an Dritte“ handle es sich überwiegend um umsatzsteuerbare Leistungen und sie seien den Umsätzen hinzugerechnet worden.

b. Änderung Vorleistungen

- Die an den Betrieb erbrachten Umsätze seien abzugsfähige Vorleistungen, wobei die Umsatzsteuer nicht zum Entgelt zähle. Die Außenprüfung habe daher sämtliche in den Vorleistungen enthaltenen nicht abzugsfähigen Vorsteuern aus den Vorleistungen ausgeschieden. Die genauen Zahlen seien vom A. (Dr. R.) übermittelt worden.

- Die Bf habe in ihren Anträgen die Energieabgaben (Strom, Gas, Heizöl) aus den Vorleistungen ausgeschieden. Da es sich dabei um umsatzsteuerbare Umsätze handle, habe die Außenprüfung diese Bf. hinzugerechnet.

- Bei den Vorleistungen 2008 seien Aufwendungen iZm dem Krankenhaus G. enthalten. Da sich dieses noch in Bau befinde, könne ihm keine Energieabgabe bzw Energieaufwand zugerechnet werden, der „unmittelbar betrieblichen Zwecken“ diene. Das Krankenhaus G. sei kein Betrieb iSd Energiesteuerrichtlinie. Die Außenprüfung habe somit diese Aufwendungen aus den Vorleistungen der Krankenhäuser ausgeschieden.

c. Energieabgaben/Energieverbrauch

- Die Bf habe den auf die Personalwohnhäuser entfallenden Energieverbrauch bzw die Energieabgaben miteinbezogen. Da die Vergütung nur für den Energieaufwand, der „unmittelbar betrieblichen Zwecken“ diene, zu gewähren sei, habe die Außenprüfung eine entsprechende Kürzung laut den Unterlagen des A. vorgenommen.

- Die Bf habe in den Anträgen jeweils die Abgabe für die Fernwärme bekannt gegeben, ohne eine Aufteilung auf die jeweiligen Primärenergieträger (Strom, Gas) vorzunehmen und ohne den Selbstbehalt II zu ermitteln. Für den Vergütungsanspruch sei eine Mitteilung des Lieferers erforderlich, in der die genaue Menge des verwendeten Energieträgers und die darauf entfallende Energieabgabe bekannt zu geben ist. Mit einer nur zusammengefassten

Bekanntgabe der „Energieabgaben“ sei eine Geltendmachung der Energieabgabenvergütung nicht möglich.

Die Außenprüfung habe aufgrund der bekanntgegebenen Aufteilungsätze der Fernwärme die Abgaben den jeweiligen Primärenergieträgern zugeordnet und die Berechnung des Selbstbehaltes II durchgeführt, sodass letztlich eine Vergleichsrechnung angestellt werden könne. In den Jahren 2005 und 2006 hätten sich Differenzen zwischen den Werten der Anträge und den Bestätigungen der Fernwärme ergeben, weil lt. Bf (Hr. S.) die Werte teilweise im Antrag 2004 angesetzt worden seien. Die Außenprüfung habe die Beträge laut Bestätigung der Fernwärme herangezogen.

Eine Berechnung der ENAV aufgrund des Selbstbehaltes II sei idR nur bei einem negativen Nettoproduktionswert wirksam.

- Die Bf habe auch die noch nicht entrichteten Energieabgaben herangezogen. Da Voraussetzung für die Geltendmachung der Energieabgaben die verbrauchte und die entrichtete Energie sei, habe die Außenprüfung für das (letzte) Jahr 2010 eine Abgrenzung vorgenommen. Vereinbarungsgemäß seien aus verwaltungsökonomischen Gründen zwei Monate (16,6667%) im Jahr 2010 ausgeschieden worden.

Kürzung Energieabgabenvergütung:

2005	-694.367,22
2006	-741.479,29
2007	-667.543,22
2008	-720.364,68

2.1.2. Tz 21 ENAV - Bäder

Die Bf habe für sämtliche Bäder (insgesamt 22) für die Jahre 2005 – 2008 nur einen Antrag pro Jahr eingebracht. Die Ermittlung des Nettoproduktionswertes sei gesamt für sämtliche Einrichtungen erfolgt.

Die Bf habe grundsätzlich nach den Bestimmungen des Art. 11 Energiesteuerrichtlinie und § 2 Abs. 2 EAVG für jeden einzelnen Betrieb bzw. Einrichtung jeweils einen eigenen Antrag zu

stellen und eine gesonderte Ermittlung des Nettoproduktionswertes, des Energieverbrauches, der vergütungsfähigen Energieabgaben und eine gesonderte Vergleichsrechnung durchzuführen. Es sei jedenfalls eine Kürzung um den allgemeinen Selbstbehalt von 400 Euro pro Einrichtung vorzunehmen.

Da der ermittelte Nettoproduktionswert negativ sei und somit der Vergleichswert relevant sei, habe die Außenprüfung aus verwaltungsökonomischen Gründen den allgemeinen Selbstbehalt von 400 Euro pro Einrichtung (22 Bäder) hinzugerechnet.

a. Keine Änderung des Bruttoproduktionswertes

b. Keine Änderung der Vorleistungen

c. Kürzung der Energieabgabe bzw Energieverbrauchs

- Die Schwimmbäder würden durch den Schulbetrieb genutzt und werde die Bf im Rahmen der Hoheitsverwaltung tätig. Es handle sich nicht um eine unternehmerische Betätigung im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art. Nach der Feststellung der Außenprüfung seien die Bäder durchschnittlich 5% hoheitlich genutzt worden und sei daher eine Korrektur erfolgt.

- Die Energieabgabe in den Anträgen der Bf beinhalte Strom, Gas, Mineralöl extra leicht und Fernwärme. Die Bf habe keine Zuordnung der Fernwärme auf die Primärenergieträger vorgenommen. Der Vergleichswert II sei betreffend Fernwärme nicht berücksichtigt worden. Im Zuge der Außenprüfung werde der Selbstbehalt II berücksichtigt.

(-Die von der Außenprüfung verlangten Nachweise über die jeweilige Energieart, den Energieverbrauch und Energieabgabe der einzelnen Bäder habe die Bf nicht vorgelegt. ...)

Kürzung Energieabgabenvergütung:

2005	-27.228,31
2006	-26.435,27
2007	-25.172,61
2008	-24.614,20

2.1.3. Tz 22 - ENAV Büchereien

Die Bf habe für sämtliche Büchereien (insgesamt 11) für die Jahre 2005 – 2008 nur einen Antrag pro Jahr eingebracht. Die Ermittlung des Nettoproduktionswertes sei gesamt für sämtliche Einrichtungen erfolgt.

Die Bf habe grundsätzlich nach den Bestimmungen des Art. 11 Energiesteuerrichtlinie und § 2 Abs. 2 EAVG für jeden einzelnen Betrieb bzw. Einrichtung jeweils einen eigenen Antrag zu stellen (dh 11 Anträge) und eine gesonderte Ermittlung des Nettoproduktionswertes, des Energieverbrauches, der vergütungsfähigen Energieabgaben und eine gesonderte Vergleichsrechnung durchzuführen. Es sei jedenfalls eine Kürzung um den allgemeinen Selbstbehalt von 400 Euro pro Einrichtung vorzunehmen.

Da der ermittelte Nettoproduktionswert negativ sei und somit der Vergleichswert relevant sei, habe die Außenprüfung aus verwaltungsökonomischen Gründen den allgemeinen Selbstbehalt von 400 Euro pro Einrichtung (22 Bäder) hinzugerechnet.

- a. Keine Änderung des Bruttoproduktionswertes
- b. Keine Änderung der Vorleistungen
- c. Kürzung der Energieabgabe bzw Energieverbrauchs

- In den Jahren 2005 – 2007 habe die Bf den Selbstbehalt I (0,5% NPW), nicht aber den Selbstbehalt II als Vergleichswert ermittelt. Die Außenprüfung habe den Selbstbehalt II ermittelt und vom Gesamtbetrag der geleisteten Energieabgaben in Abzug gebracht.

- Die Energieabgabe in den Anträgen der Bf für 2005 – 2008 beinhalte Strom, Gas, Mineralöl extra leicht und Fernwärme. Die Bf habe keine Zuordnung der Fernwärme auf die Primärenergieträger vorgenommen. Der Vergleichswert II sei betreffend Fernwärme nicht berücksichtigt worden. Im Zuge der Außenprüfung sei der Selbstbehalt II an Hand eines von der Bf beigebrachten Aufteilungs- und Umrechnungsschlüssels berücksichtigt worden.

Kürzung Energieabgabenvergütung:

2005	-5.225,91
------	-----------

2006	-5.170,75
2007	-5.031,62
2008	-4.117,67

2.1.4. Tz 23 ENAV - Kindergärten

Die Bf habe für sämtliche 352 Kindergärten für die Jahre 2005 – 2008 nur einen Antrag pro Jahr eingebracht. Die Ermittlung des Nettoproduktionswertes sei für sämtliche Einrichtungen erfolgt.

Die Bf habe grundsätzlich nach den Bestimmungen des Art. 11 Energiesteuerrichtlinie und § 2 Abs. 2 EAVG für jeden einzelnen Betrieb bzw. Einrichtung jeweils einen eigenen Antrag zu stellen (d.h. 352 Anträge) und eine gesonderte Ermittlung des Nettoproduktionswertes, des Energieverbrauches, der vergütungsfähigen Energieabgaben und eine gesonderte Vergleichsrechnung durchzuführen.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG bilde jede Einrichtung, die alle Voraussetzungen erfülle, einen Betrieb gewerblicher Art. Ob ein BgA vorliege, sei für jede Einrichtung gesondert zu prüfen.

Der Begriff der Einrichtung sei weit als Organisationseinheit zu verstehen, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolge. Die Voraussetzung einer örtlichen Einrichtung, eine Betriebsstätte nach § 29 BAO, müsse nicht erfüllt sein. Es sei auch keine Tätigkeit im Rahmen einer verselbständigten Abteilung erforderlich. Sie könne innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. Die Einrichtung sei dadurch gekennzeichnet, dass sie die gesetzlich erforderlichen Merkmale eines BgA erfülle.

Ausschlaggebend seien objektive Merkmale, organisatorische und wirtschaftliche Zusammenhänge. Anhaltspunkte für eine wirtschaftliche Selbständigkeit seien eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf eine Einheit hindeutendes Merkmal. Die wirtschaftliche Selbständigkeit einer Einrichtung müsse keine vollständige sein. Die Beurteilung richte sich nach der Verkehrsauffassung.

In jedem Kindergarten gebe es eine eigene Kindergartenleiterin, deren Aufgabe laut Arbeitsplatzbeschreibung die „Führung des Betriebes von Kindergärten und Horten in pädagogischer, organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht“ sei. Es handle sich bei einer Kindergartenleiterin daher um eine besondere Leitung.

Es gebe pro Einrichtung eine eigene Kostenstelle im SAP, die dementsprechenden Aufzeichnungen dafür nehme die Kindergartenleiterin mittels Hilfslisten vor. Gegenüber den benachbarten Kindergärten gebe es kein Abhängigkeitsverhältnis, es sei somit jeder Kindergarten selbständig. Die Schließung eines einzelnen Kindergartens – ausgenommen Personal und Kinder werden auf andere Standorte verteilt - habe keine unmittelbare Auswirkung auf die anderen Kindergärten. Für die betroffenen Kinder bestehe theoretisch auch die Möglichkeit, in einen Privatkindergarten zu wechseln.

Nach Ansicht der Außenprüfung handle es sich bei den Kindergärten im Hinblick auf die Energieabgabenvergütung um eigene Betriebseinheiten. Die Kindergärten seien durchaus als Einrichtung mit einer eigenständigen und funktionstüchtigen Struktur anzusehen, die selbständig ihrer Aufgabenerfüllung nachkommen könnten, auch wenn viele Entscheidungen zentral getroffen würden.

Da davon ausgegangen werden könne, dass der Nettoproduktionswert der einzelnen Einrichtungen Null betrage, eine gesonderte Ermittlung der einzelnen Vergütungsbeträge pro Einheit aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen (über den Verbrauch von Strom, Erdgas, Fernwärme) und die Ermittlung eines Vergleichswertes pro Einheit nicht möglich sei, werde aus Vereinfachungsgründen der allgemeine Selbstbehalt von 400 Euro pro Einrichtung hinzugerechnet – das seien bei 352 Kindergärten 140.800 Euro jährlich.

- a. Keine Änderung des Bruttoproduktionswertes
- b. Keine Änderung der Vorleistungen

Die von der Bf ausgeschiedenen Energieabgaben seien den Vorleistungen wieder hinzuzurechnen, da es sich um umsatzsteuerbare Umsätze handle. Der ermittelte Nettoproduktionswert bleibe aber negativ und es gelange somit der Selbstbehalt II (gesonderte Vergleichsrechnung) zur Anwendung. Es komme daher zu keiner Auswirkung auf den jeweiligen Vergütungsbetrag.

- c. Kürzung der Energieabgabe bzw Energieverbrauch

- Die Bf habe 2005 – 2007 lediglich den Selbstbehalt I (0,5% NPW) ermittelt, nicht aber den Selbstbehalt II in Abhängigkeit vom jeweiligen Verbrauch der einzelnen Energieträger. Eine Vergütung erfolgt in Höhe des niedrigeren Betrages, der um den allgemeinen Selbstbehalt zu kürzen sei. Die Betriebsprüfung habe für 2005 – 2007 auch den Vergleichswert (Selbstbehalt II) ermittelt und vom Gesamtbetrag der geleisteten Energieabgaben in Abzug gebracht.

- Für die verbrauchte Fernwärme (Wärme, Dampf, Warmwasser) im Prüfungszeitraum 2006 – 2008 habe die Bf die daraus ermittelte Energieabgabe beantragt. Es sei jedoch keine Aufteilung der Energieabgabe auf die jeweiligen Primärenergieträger (Strom, Gas) und eine

Ermittlung des Vergleichswertes (Selbstbehalt II) nach Verbrauch der jeweiligen Energie erfolgt. Die Betriebsprüfung habe eine Aufteilung der Fernwärmeabgabe auf die Primärenergieträger und eine Ermittlung des Vergleichswertes (Selbstbehalt II) nach Verbrauch der jeweiligen Energie vorgenommen. Die ermittelten Werte würden im Anschluss von der entrichteten bzw vergütungsfähigen Energieabgabe in Abzug gebracht. Der erforderliche jährliche Aufteilungsschlüssel sei durch die Bf beigebracht worden. Aufgrund dieser Vorgangsweise ergebe sich ein höherer Vergleichswert (Selbstbehalt II).

- Eine Abgrenzung der noch nicht entrichteten Energieabgaben sei im Einvernehmen mit der Bf im Jahr 2010 vorgenommen worden.

Kürzung Energieabgabenvergütung:

2005	-141.828,41
2006	-142.300,30
2007	-141.617,27
2008	-141.996,09

2.1.5. Tz 24-34 diverse Sportanlagen

Bei diesen Textziffern handelt es sich um Feststellungen zur Energieabgabenvergütung von Sportanlagen, wobei die Bf für jede einzelne Sportanlage einen eigenen Antrag auf Energieabgabenvergütung gestellt hat – nur im Antrag T. wurden mehrere kleine Sportanlagen zusammengefasst.

Gegen diese Sachbescheide hat die Bf keine Beschwerden eingebracht.

2.1.6. Berechnungstabellen

In den Beilagen zum Außenprüfungsbericht befinden sich zahlreiche Berechnungstabellen zur Energieabgabenvergütung.

2.2. Bescheide Energieabgabenvergütung 2005 - 2008

Nach der Außenprüfung erging im wiederaufgenommenen Verfahren eine Reihe von neuen **Bescheiden vom 7.5.2015 zur Festsetzung der Energieabgabenvergütung für die Jahre 2005 – 2008** für die Betriebe gewerblicher Art, wobei lediglich folgende Bescheide angefochten wurden:

1. A. 2005 – 2008
2. Bäder 2005 – 2008
3. Büchereien 2005 – 2008
4. Bf. Kindergärten 2005 – 2008

2.3. Beschwerde vom 8.6.2015

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die Bäder, Büchereien und Kindergärten jeweils in ihrer Gesamtheit einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würden. Der A. (Krankenanstalten, Krankenhaus P. und Pflegeheime) sei ebenfalls ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art, da dieser grundsätzlich eine Einheit („Unternehmung“ iSd § 72a Bf. Stadtverfassung) darstelle. Die Bf habe dementsprechende Anträge auf Energieabgabenvergütung abgegeben.

Bezüglich des A. sei eine Dreiteilung vorstellbar, nämlich in Krankenanstalten, Krankenhaus P. und Pflegeheime, da der A rechnerisch in drei Teilunternehmungen geteilt werde.

Die Außenprüfung gehe von 352 Kindergärten, von 22 Bädern, von 11 Büchereien, von 12 Krankenhäusern, von 14 Pflegeheimen und drei weiteren Betrieben (IT-Abteilung, Wäschereien und Generaldirektion des A.) aus. Dies führe zu einer „Betriebseskalation“ von mehr als 400 Betrieben nur in den gegenständlichen Bereichen.

Aufgrund der hohen Anzahl von angenommenen Betrieben werde die Energieabgabenvergütung durch die Anwendung der Selbstbehalte unzutreffend reduziert.

Die Bf zitiert zum Betriebsbegriff bei der Energieabgabenvergütung die EnAbgVergRI Rz 209 und Rz 2015 sowie die KStR 2001 Rz 67.

Aus KStR 2001 Rz 67 ergebe sich eindeutig, dass bei einem organisatorischen Zusammenhang gleichartiger Einrichtungen, zB mehrerer Kindergärten einer Gemeinde, nicht jeder einzelne Kindergarten einen Betrieb gewerblicher Art, sondern sämtliche Kindergärten insgesamt einen Betrieb gewerblicher Art darstellen. Diese Definition entspreche der Definition nach Art. 11 Abs. 1 und 2 der Energiesteuerrichtlinie.

Einzelne Kindergartenstandorte würden daher in organisatorischer Hinsicht keinen selbständigen Betrieb bzw. keine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen. Dies

gelte auch für die einzelnen Bücherei- und Bäderstandorte. Für den A. seien ebenfalls höchstens drei Betrieb als rückerstattungsfähige Betriebe gewerblicher Art anzunehmen.

Der Betriebsbegriff in EnAbgVergRI Rz 209 werde iSd Art 11 Abs. 1 und 2 Energiesteuerrichtlinie ausgelegt. Gemäß EnAbgVergRI Rz 215 sei für gewerbliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts der Betriebsbegriff in KStR 64ff (und damit auch Rz 67) in Übereinstimmung mit dem Betriebsbegriff der EU-Richtlinien anzuwenden.

Nach Ansicht der Bf würden daher sechs Betriebe Bäder, Büchereien, Kindergärten, Krankenanstalten, Krankenhaus P. und Pflegeheime vorliegen. Die Energieabgabenvergütung sei nach diesem Betriebsbegriff festzusetzen. Der allgemeine Selbstbehalt von 400 Euro sei nur bei diesen sechs Betrieben in Abzug zu bringen.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

Nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.6.2012, 2010/17/0144) sei die Körperschaft öffentlichen Rechts Berechtigter des Vergütungsanspruches und nicht der einzelne Betrieb gewerblicher Art. Aus der betriebsbezogenen Betrachtungsweise des EAVG folge jedoch, dass für jeden Betrieb ein eigener Vergütungsantrag zu stellen sei. Maßgeblich sei, ob ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG vorliege, der zur Begriffsbestimmung auf das KStG verweise. Der VwGH stelle daher ausdrücklich auf den Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG ab.

In diesem Sinne seien die Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 Rz 67 anzuwenden, wonach das Zusammenfassen mehrerer Einrichtungen und die Behandlung als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art möglich sei.

Konkrete Bemerkungen zu den Kindergärten

Die Behörde mache aus einem Betrieb gewerblicher Art unversehens 352 einzelne Betriebe, wodurch der Energieabgabenvergütungsanspruch maßgeblich durch die Erhöhung der Anzahl der Selbstbehalte gemindert werde.

Der Begründung im Außenprüfungsbericht Tz 23 sei entgegenzuhalten:

Auch wenn jedem Kindergartenstandort eine Leitung vorstehe, so sei diese doch völlig den Weisungen und Vorgaben der zentralen Leitung der 3 unterworfen. Daraus könne kein eigener Betrieb gewerblicher Art abgeleitet werden.

Die Außenprüfung gehe selbst davon aus, dass in den einzelnen Standorten nur „Hilfslisten“ bezüglich der Kostenerfassung bestehen, die eigentliche Kostenerfassung erfolge bei der 3.

Auch das Argument der Außenprüfung, dass „kein Abhängigkeitsverhältnis gegenüber benachbarten Kindergartenstandorten“ bestehe, spreche für einen einheitlichen Betrieb. Da

alle Kindergärten von der 3 gelenkt werden, bestehe eine Abhängigkeit zwischen den einzelnen Kindergartenstandorten und der Zentrale.

Für die Unselbständigkeit spreche auch die Verteilung von Personal und Kindern auf andere Standorte im Falle einer Schließung eines Standortes, ohne unmittelbare Auswirkung auf die anderen Kindergartenstandorte. Diese Entscheidungen würden zentral durch die 3 getroffen werden.

Wenn im Falle der Schließung für die betroffenen Kinder die Möglichkeit bestehe, in einen „Privatkindergarten“ zu wechseln, sei dies als Begründung für die Eigenständigkeit des einzelnen Kindergartenstandortes nicht nachvollziehbar.

Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung der Bf vom 4.11.2014 habe sich eindeutig die fehlende Eigenständigkeit der einzelnen Kindergartenstandorte ergeben, da alle Standorte einer zentralen Leitung unterliegen würden. Die 3 steuere alle 352 Standorte im Bereich Budget und im Bereich Personal zentral. Es gebe keine eigenen SachbearbeiterInnen für jeden Standort. Das Budget werde den einzelnen Standorten zentral zugewiesen. Sämtliche Personalentscheidungen würden durch die zentrale Personalabteilung der 3. Auch die Materialbestellung und Zuteilung von Lebensmitteln erfolge im Wesentlichen zentral. Die gesamte Gebarung von Einnahmen und Ausgaben erfolge durch die 3 zentral, daran ändere auch die Führung von Hilfsaufzeichnungen nichts.

Die Vorhaltsbeantwortung vom 4.11.2014 zeige eindeutig die Einheitlichkeit des Betriebes gewerblicher Art der 3 auf. Der allgemeine Selbstbehalt sei daher nur einmal anzuwenden.

Konkrete Bemerkungen zu den Bädern (1) und Büchereien (2):

Auch hier steuere die 1 die 22 Standorte und die 2 die 11 Standorte im Bereich Budget und im Bereich Personal zentral. Es gebe keine eigenen SachbearbeiterInnen für jeden Standort. Das Budget werde den einzelnen Standorten zentral zugewiesen. Sämtliche Personalentscheidungen würden durch die zentrale Personalabteilung der 1 bzw 2 erfolgen. Die Aufgabenbeschreibung und die Durchsetzung der Aufgabenverteilung erfolge zentral. Die Materialbestellung bzw Zuteilung von benötigten Materialien erfolge im Wesentlichen zentral. Die gesamte Gebarung von Einnahmen und Ausgaben erfolge durch die 1 bzw 2 zentral, daran ändere auch die Führung von Hilfsaufzeichnungen nichts. Die gesamte Planung und Vollziehung der Aufgabenbereiche erfolge zentral.

Bezüglich der Bäder (Tz 21) wird eingewendet, dass ein – die Energieabgabenvergütung reduzierender – „Schulschwimmeranteil“ (5% der vergütungsfähigen Abgabe) als „hoheitlicher Energieverbrauch“ angesetzt worden sei. Es sei zwar grundsätzlich eine Trennung zwischen unternehmerischem und hoheitlichem Bereich vorzunehmen, der Energieverbrauch im Rahmen des enormen unternehmerischen Gesamtenergieverbrauchs sei jedoch minimal und

damit vernachlässigbar bzw nicht messbar. Die Behörde habe die Schätzungsgrundlagen, -methoden etc. nicht dargelegt.

Eine genaue Sachverhaltsanalyse ergebe eindeutig, dass nur ein Betrieb gewerblicher Art bei der 1 (Bäder) und 2 (Büchereien) vorliege und nicht 22 bzw 11 Einzelbetriebe. Der allgemeine Selbstbehalt sei daher jeweils nur einmal anzuwenden.

Konkrete Bemerkungen zum A.

Bezüglich des A. würden die obigen Ausführung ebenfalls gelten. Es bestehe allerdings die Besonderheit, dass gemäß § 72a der Bf. Stadtverfassung die Krankenanstalten und Pflegeheime in einem A. zusammengefasst und quasi als „Unternehmung“ der Bf geführt werden können. Es seien für einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art entsprechende Energieabgabenvergütungsanträge für 2005 – 2008 abgegeben worden.

Hier wäre nach Ansicht der Bf allenfalls eine Dreiteilung denkbar. Die Krankenanstalten, das Krankenhaus P. und Pflegeheime seien jeweils ein Betrieb gewerblicher Art, da der A. grundsätzlich rechnerisch in drei Teilunternehmungen aufgeteilt werde.

Die Zentrale des A. steuere die 29 Standorte in den Bereichen Budget und Personal zentral. Die Materialbestellung bzw Zuteilung von benötigten Materialien erfolge im Wesentlichen zentral. Die gesamte Gebarung von Einnahmen und Ausgaben erfolge durch den A. zentral, daran ändere auch die Führung von Hilfsaufzeichnungen nichts. Die gesamte Planung und Vollziehung der Aufgabenbereiche erfolge zentral.

Wegen der Einheitlichkeit des Betriebes gewerblicher Art des A. bzw seiner drei Teilunternehmungen Krankenanstalten, das Krankenhaus P. und Pflegeheime liege(n) jeweils nur ein (bzw allenfalls drei) – und nicht 29 - Betrieb(e) gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG vor.

Darüber hinaus wandte sich die Bf gegen die Nichtanerkennung der Vorleistungen im Jahr 2008 iZm dem Krankenhaus G. (Tz 20). In ertragsteuerlicher Hinsicht würden Betriebsausgaben am Beginn der gewerblichen Tätigkeit bereits als gewerbliche Einkünfte zählen. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei ein Vorsteuerabzug bereits für solche (Vor-) Leistungen möglich, da auch Unternehmereigenschaft bereits bestehe. Das gelte auch für die Energieabgabenvergütung.

Annahme von zusätzlichen Teilbetrieben bei Krankenanstalten und Pflegeheimen durch die Außenprüfung:

Die Außenprüfung habe noch zusätzlich drei weitere Bereiche des A, nämlich den IT-Bereich, die Wäschereien und die Generaldirektion, als drei eigene Betriebe gewerblicher Art angenommen.

Die IT-Abteilung sei untrennbar mit der Geschäftsführung bzw. Verwaltung der Krankenhäuser und Pflegeheime verbunden. Bezüglich der Wäschereien sei ebenfalls von einer Integration in die Krankenhäuser und Pflegeheime auszugehen.

Die Ansicht der Außenprüfung gehe daher weit über den Betriebsbegriff der Energieabgabenvergütungsrichtlinien und der Rechtsprechung des VwGH hinaus. Sogar Teile („Kleinere Bestandteile“) von Krankenhäusern und Pflegeheimen würden damit von der Außenprüfung als eigene Betriebe gewerblicher Art angesehen, was daher umso mehr abzulehnen sei.

Der allgemeine Selbstbehalt sei daher auf die Krankenhäuser bzw. das Krankenhaus P. und Pflegeheime jährlich jeweils nur einmal anzuwenden.

2.4. Beschwerdeentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 18.4.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Strittig betreffend die Sachbescheide sei in erster Linie die unterschiedliche Auslegung des Begriffes „Betrieb“ bzw. „Betriebseinheit“ nach Art. 11 Abs. 2 Energiesteuerrichtlinie.

Die Bf argumentiere, dass aufgrund der Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen eine Behandlung als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art für jeweils Kindergärten, Bäder, Büchereien und den A. möglich sei. Die Bf habe daher nur einen Antrag pro Betrieb (d.h. in Summe vier Anträge pro Jahr) gestellt.

Der Begriff „Betrieb“ werde ihm Energieabgabenvergütungsgesetz selbst nicht näher definiert. Das Energieabgabenvergütungsgesetz bediene sich aber im Wesentlichen der Terminologie des UStG 1994, so wie auch das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt für die Energieabgabenvergütung zuständig sei. Demnach sei nicht auf einen ertragssteuerlichen, sondern auf einen umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff abzustellen.

Dies entspreche - eingeschränkt auf Produktionsbetriebe - auch der Energiesteuerrichtlinie. Voraussetzung für eine Energieabgabenvergütung werde daher in Anlehnung an Art. 11 Abs. 1 der Energiesteuerrichtlinie „die betrieblichen Verwendung der Energieträger durch eine Betriebseinheit sein, die selbstständig und abhängig von ihrem Ort Ware liefert, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis diese wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, wobei diese wirtschaftliche Tätigkeit alle Tätigkeiten eines Erzeugers einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten und der Landwirte sowie Tätigkeiten der freien Berufe, soweit diese schwerpunktmäßig in der Produktion körperlicher Wirtschaftsgüter besteht, umfassen.“

Eine solche „Betriebseinheit“ sei nach Art. 11 Abs. 2 der Energiesteuer Richtlinie „keine kleinere Einrichtung als ein Teil eines Unternehmens oder eine juristische Person, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln

funktionsfähige Einheit, darstelle“. Diese Definitionen würden inhaltlich im Wesentlichen den Begriffen „wirtschaftliche Tätigkeit“ bzw. „unternehmerische Verwendung“ aus Sicht des Mehrwertsteuerrechts entsprechen. Eine betriebliche Tätigkeit sei somit bei einer bloßen Vermögensverwaltung schon dem Grunde nach nicht gegeben.

Im Rahmen der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass jede Einrichtung für sich einen Betrieb gewerblicher Art bilde, demzufolge sei auch für jeden Betrieb gewerblicher Art ein eigener Antrag auf Energieabgabenvergütung zu stellen und damit einhergehend die Berechnung der Selbstbehalte durchzuführen (siehe Bp-Bericht vom 20.2.2015).

Unter bestimmten Voraussetzungen sei die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Einrichtungen bei einem organisatorischen Zusammenhang möglich. Bei dieser steuerwirksamen Zusammenfassung mehrerer Betriebe komme es zu einem innerbetrieblichen Verlustausgleich (Rz 68 KStR 2013). Es handle sich daher nach wie vor um einzelne Betriebe und somit um Betriebseinheiten im Sinne der Energiesteuerrichtlinie. Ein Zusammenfassen mehrerer Betriebe ändere nichts daran, dass die Energieabgabenvergütung auch von diesen bzw. für diese jeweils einzelnen Betriebe zu beantragen sei.

Vergleichbar sei dies mit der Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben gemäß § 2 Abs. 3 KStG zu einem Einheitsbetrieb. Auch hier sei die Bestimmung des § 2 Abs. 3 KStG, nach der mehrere Betriebe zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst werden können, für die Energieabgabenvergütung nicht anwendbar.

Der VwGH habe ausgesprochen, dass aus der betriebsbezogenen Betrachtungsweise des Energieabgabenvergütungsgesetzes für jeden Betrieb ein eigener Vergütungsantrag zu stellen sei. So wurden die zusammengefassten Rehab-Einrichtungen (der Körperschaft öffentlichen Rechts) als eigene Betriebe angesehen und hatten daher jeweils eigene Anträge einzubringen (VwGH 20.6.2012, 2010/17/0144).

Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Energieabgabenvergütung für die Jahre 2005-2008 betreffend **Kindergärten**:

Bei den Kindergärten seien die Voraussetzungen nach § 2 Abs. 1 KStG 2.-4. Teilstrich unstrittig. Es handle sich um eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht (Einnahmen von mehr als € 2.900 liegen vor), die der Erzielung von Einnahmen diene und die nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sei.

Die Einrichtung sei als Organisationseinheit zu verstehen, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolge. Es sei nicht erforderlich, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt werde. Anhaltspunkte für eine wirtschaftliche Selbstständigkeit seien eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf eine Einheit

hindeutende Merkmal. Die wirtschaftliche Selbstständigkeit einer Einrichtung müsse nicht vollständig sein.

Wenn auch bei einer Stadtgemeinde üblicherweise in allen Bereichen budgetäre und personelle Entscheidungen von oben her getroffen werden - wie z.B. auch beim Amtsblatt, bei der Pressestelle, bei Museen oder bei Krankenhäusern - so werde dennoch nach Judikatur und Lehre bei Vorliegen der oben beschriebenen Voraussetzungen immer ein Betrieb gewerblicher Art bejaht.

In Wien unterliege jeder Kindergarten der Leitung einer Kindergartenleiterin oder eines Kindergartenleiters. Diese/r sei für die Führung, Anleitung und Aufsicht der Mitarbeiterinnen zuständig, erstelle Dienst- und Einsatzpläne, entwickle ein standortspezifisches pädagogisches Konzept, plane Bildungsprozesse etc. Auch wenn die Personalentscheidungen von der Zentrale der 3 getroffen werden, sei dennoch die Leitung des Kindergartens für die Integration, Weiterbildung und Beurteilung der pädagogischen Arbeit der Mitarbeiter zuständig und könne bei ungenügender Arbeitsweise eine Versetzung bzw. Kündigung anregen. Insofern unterliege auch der Leitung Personalverantwortung.

Die Leiterin sei weiters für die Einhaltung des zur Verfügung stehenden Budgets (zB Bestellungen vom Bastelmaterialien, Dienstkleidung und ähnliches) verantwortlich. In den Verantwortungsbereich falle auch die Organisation der Lieferanten für Lebensmittel für Frühstück, Gabelfrühstück und Jause, sodass jeder Kindergarten ein unterschiedliches Angebot biete. Die Leitung organisiere Ausflüge und Feiern und die Vergabe von Fahrscheinen. Es gebe auch Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben für den jeweiligen Standort mittels SAP in einer eigenen Kostenstelle und eine Weiterleitung an die Zentrale. Laut Vorhaltsbeantwortung durch die Beschwerdeführerin sei haushaltsmäßig in der Buchhaltung eine eigene Kostenstelle je Kindergarten angelegt, sodass alle relevanten Kosten eines jeweiligen Kindergartens abgebildet werden. Es handle sich daher um eine innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts heraushebende Tätigkeit, wodurch die wirtschaftliche Selbstständigkeit des einzelnen Kindergartens gegeben sei. Da eine Einrichtung mit einer eigenständigen und funktionstüchtigen Struktur, die selbstständig ihre Aufgaben erfülle, vorliege, stelle jeder Kindergarten für sich einen Betrieb gewerblicher Art dar.

Zur Berechnung:

Im Antrag auf Energieabgabenvergütung sei in Summe ein negativer Nettoproduktionswert errechnet worden. Im Rahmen der Außenprüfung sei daher auf eine detaillierte Berechnung des Nettoproduktionswertes pro Betrieb verzichtet worden, zumal für die Kontrolle des beantragten Energieverbrauchs keine brauchbaren Aufzeichnungen vorgelegt worden seien. Erst nach mehrmaliger Aufforderung seien der Außenprüfung 12-13 Kartons voller Energierechnungen der Kindergärten übermittelt worden, die seitens der Außenprüfung händisch erfasst worden seien. Eine leichte Nachvollziehbarkeit und Überprüfung in

angemessener Zeit sei daher nicht gegeben und wären die Bescheide daher mit Null festzusetzen gewesen.

Um der Beschwerdeführerin unnötigen Arbeitsaufwand zu ersparen, habe die Außenprüfung im Sinne eines verwaltungsökonomischen Vorgehens vom eingebrachten zusammengefassten Antrag einen allgemeinen Selbstbehalt von € 400 pro Betrieb/Einrichtung in Abzug gebracht.

Zu den **Bädern** und **Büchereien**:

Auch bei den Bädern und Büchereien unterstehe jede Einrichtung einer eigenen besonderen Leitung. Haushaltsmäßig würden die einzelnen Einrichtungen unter selbständigen Kostenstellen verwaltet.

Alle Frei-, Hallen und Kombibäder seien unter dem haushaltsmäßigen Ansatz 8350 erfasst – auch das D.Bad und das L.. Für diese beiden Bäder habe die Bf jedoch getrennte Anträge samt Berechnung der jeweiligen Nettoproduktionswerte und Selbstbehalte abgegeben, da es sich nach Ansicht der Bf um eigenständige Betriebe handle.

Die Vorgangsweise finde sich auch bei den Sportstätten. Alle Sportplätze und –hallen seien unter den Ansätzen 2630 und 2640 erfasst. Dennoch habe die Bf jeweils eigene Anträge für einzelne Sportplätze abgegeben bzw habe sie bei dem Antrag mit zusammengefassten Sportplätzen den allgemeinen Selbstbehalt pro Betrieb angesetzt.

Die Bf habe somit bei den Sportplätzen und zwei Bädern richtigerweise eine betriebsbezogene Betrachtungsweise angewendet. Bei den übrigen Bädern und den Büchereien habe die Bf dieselbe Vorgangsweise der Außenprüfung jedoch bekämpft, obwohl die Sachverhalte völlig identisch seien.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen habe die Außenprüfung von einer Aufteilung der Anträge auf Energieabgabenvergütung auf die einzelnen restlichen Bäder und Büchereien abgesehen und nur den Selbstbehalt von 400 Euro pro Betrieb/Einrichtung in Abzug gebracht.

Hinsichtlich des ausgeschiedenen „Schulschwimmeranteils“ als hoheitlicher Eigenverbrauch sei eine Schätzung erfolgt, weil die Bf über den Energieabgabenverbrauch keine ausreichenden Aufklärungen geben konnte. Die Außenprüfung habe für die Schätzung alle Umstände von Bedeutung berücksichtigt. Die Bf habe Unterlagen hinsichtlich der Betriebszeiten der Bäder und Bäderlisten mit der Stundeneinteilung des Schulschwimmens übergeben. Daraus habe die Außenprüfung einen durchschnittlichen Wochenstundenanteil aller im Rahmen des Unterrichts genutzten Bäder – gebrochen auf ein Jahr – ermittelt. Für 12 Bäder habe die Außenprüfung folgende hoheitliche Nutzungsanteile ermittelt: 11,73% (2005), 11,52% (2006) und 11,29% (2007).

Diese Berechnung sei der Bf (z.H. Mag. M.) mit Mail vom 29.4.2014 zur Äußerung übermittelt worden. Da keine Einwände geltend gemacht worden seien, habe die Außenprüfung die Berechnung als Grundlage für die weitere Energieverbrauchsbesteuerung herangezogen. Der prozentuelle Anteil sei auf 22 Bäder umgelegt worden (geteilt durch ~ 2) und sei somit ein hoheitlicher Anteil von rund 5% des jährlichen Energieverbrauchs in Abzug gebracht worden. Auch diese Berechnung sei der Bf während der Außenprüfung übermittelt worden. Selbst wenn der ermittelte Anteil als minimal einzustufen sei, sei er dennoch in der Berechnung der Energieabgabenvergütung zu berücksichtigen.

Im Übrigen habe die zuständige 4 bei den Sportplätzen einen hoheitlichen Anteil für Schulsport ausgeschieden und beim Energieverbrauch in Abzug gebracht.

Zum A.:

Der A. sei gemäß § 72 der Bf. Stadtverfassung eine „Unternehmung“ der Bf. Ein Unternehmen könne jedoch auch mehrere Betriebe haben, für die jeweils ein eigener Antrag auf Energieabgabenvergütung erforderlich sei.

Der A. bestehe aus 11 Krankenanstalten und 14 Pflegeheimen sowie das gemeinsam mit dem Bund betriebene/finanzierte Krankenhaus P., die Generaldirektion, Informationstechnologie und die Zentralwäscherei.

Beim Betrieb der Krankenanstalten und Pflegeheime seien die Voraussetzungen für einen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 2. bis 4. Teilstrich unstrittig. Es handle sich um eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht (mit Einnahmen von mehr als 2.900 Euro), die der Erzielung von Einnahmen diene und die nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sei.

Der Begriff der Einrichtung sei als Organisationseinheit zu verstehen, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolge. Anhaltspunkte für eine wirtschaftliche Selbständigkeit sei eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf eine Einheit hindeutendes Merkmal.

Die Leitung in jedem Spital bestehe aus der ärztlichen Direktion, der Direktion des Pflegedienstes, der Verwaltungsdirektion und der technischen Direktion. Der Verwaltungsdirektion würden die Abteilungen Finanz, Personal, Wirtschaft, Betriebsleitung und Küche unterstehen. Der ärztlichen Direktion würden die medizinischen Abteilungen und Institute unterstehen. Der Pflegedienstleitung würden ebenfalls die medizinischen Abteilungen und Institute unterstehen. Der technischen Direktion würden die Abteilungen Bau- und Haustechnik, Betriebstechnik und Medizintechnik unterstehen. Die Außenprüfung habe diesen Aufbau beispielsweise anhand der Internetrecherche für das Krankenhaus Hietzing mit dem neurologischem Zentrum Rosenhügel nachvollzogen.

Auch jedes Pflegeheim habe eine eigene Führungsorganisation, bestehend aus dem leitenden Direktor, dem medizinisch Verantwortlichen und der Pflegedienstleitung.

Für jede Einrichtung liege ein geschlossener Geschäftskreis mit eigener Buchführung und Verrechnungskreis vor. Haushaltsmäßig sei jeder Krankenanstalt und jedem Pflegeheim ein eigener Ansatz in der Kameralistik zugeordnet, auf dem alle Einnahmen und Ausgaben verbucht seien. Dies sei auch aus dem internen jährlichen Erlass der Bf samt Umsatzsteuer-Ansatzübersicht klar ablesbar. Jeder Ansatz sei aus umsatzsteuerlicher Sicht entweder dem Unternehmensbereich (es könne sich nur um Betriebe gewerblicher Art handeln) oder dem Hoheitsbereich zugeordnet. Aus Rechnungswesen und Buchführung sei somit ersichtlich, dass die Bf sogar selbst jeweils einzelne Betriebe gewerblicher Art angenommen habe.

Konsequenterweise gebe es für jedes Krankenhaus und jedes Pflegeheim am Jahresende einen eigenen Erfolgsnachweis. Der Erfolgsnachweis des AKH und des Kaiserin-Elisabeth-Spitals seien von der Bf beispielsweise vorgelegt worden. Als Anspruchsberechtigte nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (GSBG) müsse zB die Buchhaltungsabteilung jeder Einrichtung für sich den entsprechenden Kürzungsschlüssel für die Vorsteuer berechnen bzw die GSBG-Beihilfe per Formular bekannt geben.

Für das AKH habe die Bf die Zuordnung als eigene Teilunternehmung im Rahmen des A. von sich aus vorgenommen. Somit stelle das AKH einen eigenen Betrieb gewerblicher Art dar.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass jedes „Haus“ unter seinem eigenen Namen auftrete, einer eigenen Leitung unterliege und von der Öffentlichkeit auch als eigenständige Einrichtung wahrgenommen werde. Damit sei die wirtschaftliche Selbstständigkeit der einzelnen Krankenanstalten und Pflegeheime jedenfalls gegeben und würden somit zweifellos jeweils einzelne Betriebe gewerblicher Art vorliegen.

Die Einrichtungen der Generaldirektion, Informationstechnologie und Wäscherei seien ebenfalls unter einem jeweils eigenen Ansatz der Umsatzsteuer-Ansatzliste geführt und dem Unternehmensbereich zugeordnet. Die Beschwerdeführerin habe daher bereits selbst die Einordnung als Betrieb gewerblicher Art getroffen. Sowohl die Generaldirektion als auch die als Serviceeinrichtung verstandene Informationstechnologie und Zentralwäscherei hätten jeweils eine eigene besondere Leitung, eigenes Personal und würden Dienstleistungen an die Krankenanstalten und Pflegeheime anbieten.

Die Zentralwäscherei bezeichne sich selbst als Betrieb (siehe Internetausdruck). In den jeweiligen haushaltsmäßigen Ansätzen würden sich interne Verrechnungen über die erbrachten Leistungen finden. Da auch Innenumsätze zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art in die Einnahmen mit einzubeziehen seien, würden die Einnahmen den Betrag von € 2.900 pro Betrieb (als nachhaltige Tätigkeit mit wirtschaftlichem Gewicht) bei Weitem übersteigen. Es würden daher auch hier Betriebe gewerblicher Art vorliegen.

Die Vorleistungen im Jahr 2008 im Zusammenhang mit dem Krankenhaus G. seien nicht anerkannt worden. Das Krankenhaus G. habe im Prüfungszeitraum noch keinen Betrieb gewerblicher Art dargestellt, da keine Einnahmen verbucht worden seien und es außerdem an den geforderten Voraussetzungen der wirtschaftlichen Selbstständigkeit scheitere. Dem Krankenhaus G. habe überdies weder seitens der Beschwerdeführerin noch seitens der Außenprüfung ein entsprechender Energieverbrauch und somit eine Energieabgabe, die unmittelbar betrieblichen Zwecken diene, zugeordnet werden können. Die Vorleistungen seien daher aus der Berechnung auszuschneiden gewesen.

Aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtungsweise des Energieabgabenvergütungsgesetzes sei für jeden Betrieb ein eigener Antrag auf Energieabgabenvergütung zu stellen und wäre daher eine Aufspaltung auf 29 Anträge vorzunehmen gewesen.

Um der Beschwerdeführerin den Arbeitsaufwand (Erstellung von 29 Anträgen unter Berechnung des Nettoproduktionswertes und der Selbstbehalte sowie Aufteilung des Energieverbrauches) zu ersparen, habe die Außenprüfung im Sinne eines verwaltungsökonomischen Vorgehens eine Aufteilung des Antrages in die in der Beschwerde genannten drei Teilunternehmungen (Krankenanstalten, AKH und Pflegeheime) vorgenommen. Da eine genaue Zuordnung der Leistungen zur Berechnung des Nettoproduktionswertes und des Energieverbrauches der Betriebe Generaldirektion, Informationstechnologie und Zentralwäscherei zu den drei Teilungsunternehmungen mit vernünftigen Mitteln nicht möglich gewesen sei und diese ohnehin eigene Betriebe gewerblicher Art darstellen, sei im Einvernehmen mit der Beschwerdeführerin ein vierter Bereich berechnet worden. Die diesbezüglichen Daten würden aus der Generaldirektion des A. stammen.

Neben anderen Feststellungen habe die Außenprüfung jedoch richtigerweise für jeden Betrieb (in Summe 29) den allgemeinen Selbstbehalt i.H.v. € 400 pro Betrieb/Einrichtung in Abzug gebracht.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

2.5. Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 22.5.2017 brachte die Bf einen Vorlageantrag ein. Das Vorbringen in der Beschwerde werde aufrechterhalten.

In einem weiteren Schriftsatz vom 4.6.2018 führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus:

Betreffend die **Kindergärten** stehe jedem Kindergartenstandort zwar eine Leitung vor, die jedoch völlig den Weisungen und Vorgaben der zentralen Leitung der 3 unterworfen sei. Daraus könne kein eigener Betrieb gewerblicher Art abgeleitet werden.

Weiters gehe die Außenprüfung selbst davon aus, dass in den einzelnen Kindergartenstandorten lediglich „Hilfslisten“ zur Kostenerfassung bestehen und die eigentliche Kostenerfassung bei der 3 erfolge.

Auch die Feststellung der Außenprüfung, wonach es kein Abhängigkeitsverhältnis gegenüber benachbarten Kindergartenstandorten gebe, spreche für einen einheitlichen Betrieb. Eben weil eine zentrale Lenkung durch die 3 erfolge, bestehe ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen den einzelnen Standorten und der Zentrale und nicht zwischen den Standorten untereinander.

Auch der Umstand, dass bei der Schließung eines Kindergartenstandortes Personal und Kinder auf andere Standorte verteilt werden und dies keine unmittelbare Auswirkung auf die anderen Kindergartenstandorte habe, spreche für die Unselbständigkeit des einzelnen Kindergartenstandortes. Die Weisung der Schließung wie der Verteilung des Personals und der Kinder komme von der Zentrale.

Das weitere Argument der Außenprüfung, dass im Falle der Schließung für die betroffenen Kinder die Möglichkeit bestehe, in einen Privatkindergarten zu wechseln, sei als Begründung für die Eigenständigkeit des einzelnen Standortes nicht nachvollziehbar.

Nach der Beschwerdevorentscheidung vom 18.4.2017 habe die Bf nochmals eine Stellungnahme der 3 Kindergärten eingeholt. Nach Einschätzung durch die 3 könne aus der bereits vorliegenden Fragenbeantwortung nicht eine selbständige Tätigkeit der einzelnen Kindergärten abgeleitet werden.

Zu der Beschwerdevorentscheidung merke die 3 an, dass die einzelnen Kindergärten durch die Zentrale gesteuert werden. Es gebe keine weitreichende Eigenständigkeit wie bei einem gewerblichen Betrieb. Beispielsweise werde das Mittagessen zentral durch die 3 ausgeschrieben. Die einzelnen Kindergärten seien nicht bevollmächtigt, den Anbieter in Eigenregie zu wechseln oder Änderungen bei den Speiseplänen vorzunehmen. Die Einkäufe für die Jause würden zwar dezentral durchgeführt, aber nach Vorgaben der Zentrale. Bezüglich der budgetären Verantwortung gebe es in einzelnen Bereichen ein Rahmenbudget, der Einkauf habe aber auch hier nach zentralen Vorgaben zu erfolgen. Bei einigen Produktkategorien erfolge jedoch eine Beschaffung über zentral verwaltete Budgetmittel, zB bei Dienstkleidung. Die Leitung eines Kindergartens habe keine Möglichkeit, in Eigenregie Dienstkleidung zu beschaffen und verfüge nicht über die erforderlichen Geldmittel.

Die Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben erfolge nicht in den Kindergärten über SAP. Sämtliche Einnahmen und Ausgaben würden zentral verwaltet und durch die 3 bzw die zuständige Buchhaltungsabteilung im SAP gebucht. Bestellungen würden in der 3 zentral angelegt und bedürfen der Freigabe durch die 3-Zentrale. Davon seien lediglich Handkassaeinkäufe in geringem Umfang und die Lebensmittelrechnungen für die Jause ausgenommen.

Nach den Ausführungen der 3 seien die einzelnen Standorte weitaus überwiegend in ihrem Handeln nicht frei und als „eigenständiger Betrieb“ tatsächlich nicht überlebensfähig, da sämtliche wichtigen Entscheidungen von der zentralen Verwaltung getroffen würden. Die Notwendigkeit von über 300 Standorten ergebe sich schon aus der Natur der Sache. Die 3 könne die Betreuung der 30.000 Kinder aus organisatorischen und logistischen Überlegungen nicht zentral durchführen.

Nach Auffassung der Bf sei daher weiterhin von einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art bei der 3 auszugehen.

Bezüglich der **Bäder** und den **Büchereien** wiederholte die Bf ebenfalls ihr Vorbringen. Das Feststellungsverfahren habe ergeben, dass die Kriterien für einen jeweils einzigen Betrieb gewerblicher Art erfüllt seien. Die Beschwerdeentscheidung habe keine neuen Aspekte dargelegt.

Zum „hoheitlichen Energieverbrauch“ aufgrund eines „Schulschwimmeranteils“ (5% der vergütungsfähigen Abgabe) erscheine der hoheitliche Energieverbrauch im Verhältnis zum enormen unternehmerischen Gesamtenergieverbrauch minimal und vernachlässigbar bzw. nicht messbar. Die von der Behörde durchgeführte Schätzung erfülle die Kriterien für Schätzungen nach Ansicht der Bf nicht (vgl. zB Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 11. Auflage Tz 245ff).

Die Aufzeichnungen als Grundlage der Schätzung seien vorzulegen und zu erörtern. Nicht nachvollziehbar sei, dass die Nutzungen angeblich für 12 Bäder ermittelt worden seien, dann auf 22 Bäder hochgerechnet worden seien, wobei aufgrund einer Teilung durch 2 (?) ein Prozentsatz von 5% ermittelt worden sei. Der gesamte Schätzungsvorgang bzw. die Unterlagen wären zu sichten und zu erörtern.

Nach dem Sachverhalt liege jeweils nur ein Betrieb gewerblicher Art bei der 1 (Bäder) und der 2 (Büchereien) vor. Der allgemeine Selbstbehalt sei jeweils jährlich nur einmal abzuziehen.

Betreffend den A. wiederholte die Bf das Vorbringen der Beschwerde. Ausschlaggebend sei die Steuerung des A. durch die Zentrale. Die Ausführungen der Beschwerdeentscheidung über die behauptete gesonderte Personalführung seien nicht überzeugend, da – der Ansicht des Finanzamtes folgend – jede Station eines Krankenhauses (die immer einen Vorstand habe und entsprechende Hilfsaufzeichnungen führe) ebenfalls einen eigenen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde, was zweifelsohne nicht zutreffend sei.

Hinsichtlich der drei weitere Bereiche des A., nämlich IT-Bereich, Wäschereien und Generaldirektion, welche von der Außenprüfung zusätzlich als drei eigene Betriebe gewerblicher Art angenommen wurden, sei insbesondere nicht nachvollziehbar, dass die Generaldirektion als eigener Betrieb gewerblicher Art bestehen solle. Die Generaldirektion

gebe die zentralen Anweisungen und erteile Vorgaben und sei unteilbar mit den Krankenhäusern und Pflegeheimen verbunden. Sie habe keine eigenen Einnahmen.

Auch die IT-Abteilung und die Wäschereien seien untrennbar mit den Krankenhäusern und Pflegeheimen verbunden.

Da die Annahme von zusätzlichen Betrieben weit über den Betriebsbegriff der Energieabgabenvergütungsrichtlinien und der Rechtsprechung des VwGH hinausgehe, sei der allgemeine Selbstbehalt auch in Bezug auf die Krankenhäuser und Pflegeheime jährlich nur einmal abzuziehen.

Darüber hinaus bemängelte die Bf, dass das den Bescheiden zugrundeliegende Zahlenmaterial nicht bzw schwer nachvollziehbar sei. Wegen der Säumnisbeschwerde habe das Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung keine weiteren Ermittlungen durchgeführt.

Im weiteren Verfahren seien sämtliche Bemessungsgrundlagen durch die Außenprüfung nachzuvollziehen und letztendlich festzustellen, da bei der Bescheiderlassung andere als die bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen herangezogen worden seien. Nach der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens sei eine grundlegende Entscheidung zu treffen, wie viele Betriebe gewerblicher Art vorliegen. Zur Überprüfung und Feststellung der Bemessungsgrundlagen könne das Bundesfinanzgericht eine Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 BAO beschließen. Zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes seien noch umfangreiche Ermittlungen notwendig und eine weitere Verzögerung des Verfahrens durch umständliche Erhebungen des Verwaltungsgerichtes seien der Bf nicht zumutbar.

2.6. Stellungnahme

Am 4.12.2023 wurde eine undatierte Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahme- und die Energieabgabenvergütungsbescheide nachgereicht.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Im Rahmen eines **Gesprächs am 6.11.2023 zur Erörterung** der Sach- und Rechtslage gemäß § 269 Abs. 3 BAO beantragte der steuerliche Vertreter in Hinblick auf seinen Einwand der unklaren Bemessungsgrundlagen Akteneinsicht in den Arbeitsbogen der Außenprüfung zur Überprüfung des Zahlenmaterials und der von der Außenprüfung vorgenommenen Abänderungen. Der Vertreter der Abgabenbehörde bekräftigte die Ansicht, dass die Vorleistungen betreffend das Krankenhaus G. nicht zu berücksichtigen seien, auch wenn der A. als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art gesehen würde. Beim Krankenhaus G. seien damals in der Bauphase noch kein Betrieb und keine Einnahmen vorgelegen.

In seinem **Schreiben vom 30.1.2024** stellte der steuerliche Vertreter nach Durchsicht umfangreicher Unterlagen aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung den Streitpunkt „hoheitlicher Schulschwimmeranteil“ bei den Bf. Bädern außer Streit. Aufgrund des Umfangs der Materialien, der langen Verfahrensdauer und der Pensionierung involvierter Personen würden auch die übrigen Bemessungsgrundlagen der Außenprüfung akzeptiert. Es werde aber wie im bisherigen Verfahren von jeweils einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art ausgegangen. Aus diesem Grund seien beim Bf. A die Vorleistungen beim Krankenhaus G. im Jahr 2008 in die Bemessungsgrundlage der Energieabgabenvergütung einzubeziehen.

Im Sinne dieser Ausführungen sind dem Schreiben Berechnungen der Bemessungsgrundlagen bzw der Energieabgabenvergütungen bezüglich der Bf. Bäder, der Kindergärten, der Büchereien und des A beigelegt.

In der **Stellungnahme vom 19.2.2024** hielt das Finanzamt für Großbetriebe fest, dass die Berechnungen des steuerlichen Vertreters den Bemessungsgrundlagen der Außenprüfung entsprechen würden, wobei dieser jeweils nur einen Selbstbehalt von 400 Euro sowie die Vorleistungen des Krankenhauses G. angesetzt habe. Die Bf hätte im Sinne VwGH 20.6.2012, 2010/17/0144, aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtungsweise des EAVG für jeden Betrieb einen eigenen Antrag stellen müssen. Die belangte Behörde habe nur jeweils einen Bescheid je Vergütungsjahr betreffend die Bf. Bäder, die Bf. Kindergärten, die Bf. Büchereien und den Bf. A erlassen können, da eine genaue Zuordnung der Leistungen und des Energieverbrauches nicht möglich gewesen sei.

Mit Eingabe vom 27.2.2024 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf **mündliche Verhandlung** zurück.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Wiederaufnahmebescheide

1.1. Verjährung

Angefochten sind die Wiederaufnahmebescheide vom 7.5.2015 betreffend folgende Verfahren zur Energieabgabenvergütung:

Betriebe gewerblicher Art	Antrag auf Energieabgabenverg. vom	Erstbescheid vom
A. 2005	25.7.2007	8.8.2007
A. 2006	4.12.2007	11.12.2007

A. 2007	9.12.2008	16.1.2009
A. 2008	18.12.2009	11.1.2010
Bäder 2005	28.4.2006	4.7.2006
Bäder 2006	6.4.2007	2007
Bäder 2007	11.3.2008	26.5.2008
Bäder 2008	12.5.2009	20.5.2009
Büchereien 2005	11.2.2009	18.2.2009
Büchereien 2006	11.2.2009	18.2.2009
Büchereien 2007	11.2.2009	18.2.2009
Büchereien 2008	4.6.2009	10.6.2009
Kindergärten 2005	8.3.2010	16.3.2010
Kindergärten 2006	8.3.2010	16.3.2010
Kindergärten 2007	8.3.2010	16.3.2010
Kindergärten 2008	8.3.2010	16.3.2010
E. Hallenstadion 2007	20.4.2009	24.4.2009
B. Stadion 2005	2.2.2007	15.2.2007
B. Stadion 2006	20.12.2007	17.1.2008
B. Stadion 2007	20.4.2009	24.4.2009
C. Eishalle 2006	20.12.2007	17.1.2008
C. Eishalle 2007	20.4.2009	24.4.2009
D.Bad 2005	2.2.2007	15.2.2007
D.Bad 2006	20.12.2007	17.1.2008
D.Bad 2007	20.4.2009	24.4.2009
F. Stadion 2006	20.12.2007	17.1.2008
F. Stadion 2007	20.4.2009	24.4.2009

Die Energieabgabenvergütung wurde antragsgemäß zeitgleich mit den jeweiligen Bescheiden geleistet.

Folgende nach außen erkennbare Amtshandlungen betreffend Energieabgabenvergütung wurden von der Abgabenbehörde entsprechend der Aktenlage nachweislich gesetzt:

- Der Bescheid vom 23.3.2011 über den Prüfungsauftrag betreffend u.a. Energieabgabenvergütung 2005 – 2008 wurde der Bf am 1.4.2011 ausgefolgt.
- Mail vom 27.7.2012 an Mag. M (***): Anforderung von Unterlagen zur Überprüfung der Energieabgabenvergütung für 2005 – 2010 lt. detaillierter Liste betreffend A., Bäder, Büchereien, Kindergärten, E. Stadion, B. Stadion, Sportstätten H., Sportanlage J., K., Sporthalle N., C. Eishalle, D.Bad, L. und F. Stadion
- Mail vom 4.6.2013 an den steuerlichen Vertreter: Übermittlung von Unterlagen mit umfangreichen Ausführungen zu den oben angeführten Betrieben
- Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung am 17.12.2014

Die angefochtenen Bescheide ergingen am 7.5.2015.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 4 BAO verjährt das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben in fünf Jahren.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit a und c BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Im vorliegenden Fall begann die 5-jährige Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Vergütung geleistet wurde, also mit Ablauf des Jahres 2006 oder jeweils später (siehe Aufstellung oben) und endete frühestens mit Ablauf des Jahres 2011. Verlängerungshandlungen erfolgten in den Jahren 2011, 2012, 2013 und 2014 durch die oben angeführten, nach außen erkennbaren Amtshandlungen bezogen auf die einzelnen gegenständlichen Betriebe gewerblicher Art. Die Verjährungsfrist wurde damit für alle Bescheide (mindestens) bis zum Ablauf des Jahres 2015 verlängert. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 7.5.2015 ergingen daher innerhalb der Verjährungsfrist.

Zur absoluten Verjährung:

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben gemäß Abs. 3 unberührt.

Die absolute Verjährung nach zehn Jahren gilt gemäß § 2 lit a Z 2 BAO sinngemäß für Ansprüche auf Rückforderung der Energieabgabenvergütung.

In diesem Sinne entsteht der Anspruch der Behörde auf Rückforderung zu Unrecht geltend gemachter Energieabgabenvergütung mit Auszahlung bzw Gutschrift der Vergütung. Das Recht auf Rückforderung verjährt damit spätestens zehn Jahre nach der Gutschrift der Vergütung.

Die Bf hat beispielsweise den Antrag für das Jahr 2005 betreffend die Bäder am 28.4.2006 gestellt. Die Gutschrift am Abgabenkonto erfolgte zeitgleich mit dem Energieabgabenvergütungsbescheid vom 4.7.2006. Somit beginnt die absolute Verjährungsfrist für die Energieabgabenvergütung 2005 betreffend Bäder im Jahr 2006 zu laufen. Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides am 7.5.2015 war daher die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren nicht abgelaufen. Das gilt auch für alle anderen Betriebe gewerblicher Art, da sämtliche weiteren Anträge auf Energieabgabenvergütung frühestens im Jahr 2007 gestellt wurden (siehe Tabelle oben).

Die Bf begründet die absolute Verjährung der Energieabgabenvergütung für 2005 mit einem monatlichen Entstehen des Vergütungsanspruches im jeweiligen Jahr. Dem ist zu entgegnen, dass sich aus § 2 Abs. 2 EAVG ergibt, dass die Energieabgaben über Antrag des Vergütungsberechtigten je Kalenderjahr (und nicht monatlich) vergütet werden.

In Hinblick auf die obigen Ausführungen wird der Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters nicht gefolgt, zumal ein Rückforderungsanspruch (und damit die Verjährung) niemals vor der Auszahlung der Vergütung beginnen kann.

Die angefochtenen Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens ergingen daher noch vor Eintritt der Verjährung.

1.2. weitere Einwendungen

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zu den Einwendungen der Bf:

„Mangelnde Konkretisierung der aufgehobenen Bescheide“

In den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden ist das Bescheiddatum des jeweiligen ersten Sachbescheides, der durch die Wiederaufnahme aufgehoben werden soll, nicht angegeben. Es ist aber im Spruch jeweils der Vergütungsbetrag des Erstbescheides, das Jahr sowie der betreffende Betrieb gewerblicher Art angeführt, wodurch sich der aufgehobene Bescheid eindeutig definieren lässt. Die Erstbescheide wurden mit Zustellung rechtskräftig und können mit Zustellung als der Bf bekannt vorausgesetzt werden. Auch wenn an die Bf zahlreiche Energieabgabenvergütungsbescheiden für viele Betriebe gewerblicher Art ergangen sind, konnte für die Bf kein Zweifel bestehen, welche Verfahren wiederaufgenommen wurden. Dem Einwand, dass es für die Bf nicht überprüfbar sei, ob der Spruch der neuen Sachbescheide von jenem der alten Sachbescheide abweicht, kommt daher keine Berechtigung zu.

Die Aufhebung des früheren Bescheides ist bereits durch die Verfügung der Wiederaufnahme bewirkt (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 7).

Der Seitens der Bf eingewendete Mangel ist daher nicht relevant. Der Wille, ein bestimmtes Verfahren wiederaufzunehmen, kommt im Spruch des jeweiligen Bescheides eindeutig zum Ausdruck. Im Übrigen sind in der Beschwerdevorentscheidung ergänzend die Erstbescheide mit Datum angeführt.

„Mangelhafte Begründung“

Die Wiederaufnahmebescheide verweisen zur Begründung auf die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 20.2.2015, dieser verweist wiederum unter dem Abschnitt „Prüfungsabschluss“ betreffend die Erforderlichkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens der Energieabgabenvergütung 2005 – 2008 auf „Tz 20, 21, 22, 23 u.a.“. Die Bf meint nun, die unvollständige Anführung der Textziffern sei zur Begründung nicht ausreichend.

Ein Verweis auf den Außenprüfungsbericht zur Bescheidbegründung ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zulässig (vgl zB VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280). Aus dem Verweis auf den Außenprüfungsbericht ist zu schließen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat. Im Prüfungsbericht sind zu allen beschwerdegegenständlichen Betrieben gewerblicher Art unbestritten Tatumstände festgehalten, die dem Finanzamt zum Zeitpunkt der vormaligen Bescheiderlassung noch nicht bekannt waren und somit als im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommene Tatsachen die vorgenommene Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO rechtfertigen und zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen. Es handelt sich im Wesentlichen um von der Bf unrichtig angegebene Energieabgaben, fehlerhaft berechnete Selbstbehalte und falsch angegebener Energieverbrauch.

Da die Wiederaufnahmebescheide auf den Bericht vom 20.2.2015 als Ganzes verweisen, ist der Bericht im Gesamten als Begründung der Bescheide zu sehen. Die lediglich beispielhafte Anführung im Abschnitt „Prüfungsabschluss“ von „Tz 20, 21, 22, 23 u.a.“ stellt keinen Begründungsmangel dar, da eindeutig auch die nachfolgenden Tz 24 - 34 neu hervorgekommene Tatsachen im Bereich der Energieabgabenvergütung betreffen. Die Ausführungen zu den einzelnen Betrieben gewerblicher Art sind im Prüfungsbericht auch ohne ausdrücklicher Bezeichnung der Textziffer leicht auffindbar. Aus dem Ergänzungsschreiben vom 4.6.2018 geht jedenfalls hervor, dass auch der Bf selbst klar war, welche Textziffern gemeint sind.

Selbst wenn ein Mangel vorliegen sollte, wäre er sanierbar, was die Abgabenbehörde mit der expliziten Anführung der auf jeden Betrieb gewerblicher Art zutreffenden Textziffer des Außenprüfungsberichtes in der Beschwerdeentscheidung auch getan hat. Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der Wiederaufnahmebescheide stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH vom 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide war daher abzuweisen.

2. Sachbescheide

Die Bf hat als Körperschaft öffentlichen Rechts zahlreiche Betriebe gewerblicher Art. Gegenstand des Verfahrens sind lediglich der Bf. [...] (jetzt: A), die Bäder, die Büchereien und die Bf. Kindergärten, für die die Bf jeweils einen Antrag auf Vergütung der geleisteten Energieabgaben für die Jahre 2005 – 2008 eingebracht hat.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Energieabgabenvergütung 2005 – 2008 enthalten im Adressfeld jeweils die folgenden Bescheidadressaten:

- Bf A.
- Bf 1 Bäder

- Bf 2 Büchereien
- Bf 3 Bf. Kindergärten

Es handelt sich um Sammelbescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens und über die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem EAVG. Es erging für jeden angeführten Betrieb gewerblicher Art pro Jahr jeweils ein (Sammel)Bescheid (insgesamt 16 Bescheide).

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EAVG (in der für die Streitjahre 2005 – 2008 geltenden Fassung) bestand ein Anspruch auf Vergütung für alle Betriebe, soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde. Der Ausschluss von Dienstleistungsbetrieben von der Energieabgabenvergütung erfolgte erst mit BudBG 2011.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 1 EAVG 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. 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 2 letzter Satz EAVG wird der Vergütungsbetrag abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von 400 Euro gutgeschrieben.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Anzahl der Betriebe gewerblicher Art:

Aus § 2 EAVG leitet der Verwaltungsgerichtshof ab, dass in Hinblick auf die betriebsbezogene Betrachtung des EAVG durch die Körperschaft öffentlichen Rechts für jeden Betrieb ein eigener

Vergütungsantrag zu stellen ist. Die Beurteilung und Bemessung des Vergütungsanspruches hat betriebsbezogen zu erfolgen (VwGH 20.6.2012, 2010/17/0144).

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte in diesem Zusammenhang, dass die Rehab-Einrichtungen (Sonderkrankenanstalten und Rehabilitationszentren) der Trägerin der Pensionsversicherung jeweils eigene Betriebe gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994, der zur Begriffsbestimmung auf das KStG 1988 verweist, darstellen (VwGH 20.6.2012, 2010/17/0144).

Strittig ist, ob die 11 Büchereien, 352 Kindergärten, 22 Bäder und 29 Einrichtungen des A. an den einzelnen Standorten wirtschaftlich selbständig sind und damit jeweils als eigene Betriebe gewerblicher Art zu qualifizieren sind und in der Folge der allgemeine Selbstbehalt von 400 Euro für jeden dieser über 400 Betriebe gewerblicher Art in Abzug zu bringen ist (Meinung der Abgabenbehörde) oder ob der allgemeine Selbstbehalt lediglich für vier Betriebe gewerblicher Art, nämlich Büchereien, Kindergärten, Bäder und A. zur Anwendung kommt (Meinung der Bf). Die Bf wendet sich gegen die im Außenprüfungsbericht dargelegte Annahme der wirtschaftlichen Selbständigkeit der einzelnen Standorte, die in § 2 Abs. 1 KStG 1988 als eine der Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art festgelegt ist.

Das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes gewerblicher Art (Einheitsbetriebes) ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen. Ausschlaggebend sind dafür allein objektive Merkmale (*Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG, § 2 Rz 54, 59*).

Aus § 2 EAVG und der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass im Falle von Betrieben gewerblicher Art Bescheide über die Vergütung der Energieabgaben an die Körperschaft öffentlichen Rechts zu richten sind (VwGH 20.6.2012, 2010/17/0144:

„Vergütungsberechtigter ist die Körperschaft öffentlichen Rechts und nicht die einzelne Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art“) und für jeden Betrieb gewerblicher Art ein eigener Bescheid auszustellen ist.

Der Spruch hat auch die Person zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten). Der Adressat ist namentlich zu nennen (vgl VwGH 23.3.1998, 94/17/0413). Das Adressfeld gehört nach der Judikatur (zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) zum Bescheidspruch.

Bescheidadressat der angefochtenen Bescheide ist im Adressfeld die Stadt [...] als Gebietskörperschaft. Zusätzlich enthält das Adressfeld und damit der Spruch der Bescheide den betreffenden Betrieb gewerblicher Art („A.“, „Bäder“, „Büchereien“ und „Bf. Kindergärten“).

Mit dieser Bescheidgestaltung hat sich die Abgabenbehörde in Bezug auf den vom jeweiligen Bescheid erfassten Betrieb gewerblicher Art festgelegt. Der Bescheidspruch bezieht sich jeweils auf einen der vier Betriebe gewerblicher Art. Wenn nach Meinung der belangten Behörde die

einzelnen Standorte dieser Betriebe (zB. jeder Kindergartenstandort) als eigene Betriebe gewerblicher Art zu qualifizieren sind, wäre für jeden dieser einzelnen Standorte ein eigener Bescheid zu erlassen gewesen. Dies ist jedoch nicht geschehen.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 279 BAO, Rz 10). Für das Verwaltungsgericht wird damit der Rahmen der Änderungsbefugnis iSd § 279 Abs 1 BAO abgesteckt.

Daher darf ein Erkenntnis beispielsweise nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben, eine Person erstmals in die Schuldnerposition verweisen oder den Bescheidadressaten austauschen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 279 BAO, Rz 11 mit weiteren Judikaturnachweisen).

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (vgl. ua VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257). Zweifel über den angesprochenen Bescheidadressaten bzw den angesprochenen Betrieb gewerblicher Art bestehen hier nicht.

Sache ist im vorliegenden Fall der im Spruch bzw Adressfeld jeweils genannte Bescheid-adressat. Eine Änderung der Bescheide im Sinne einer Änderung bzw. Ergänzung der angesprochenen Betriebe gewerblicher Art oder eine Ausstellung von neuen Bescheiden an jeden Betrieb mit eigenem Standort ist entsprechend der dargelegten Rechtsauffassung durch das Bundesfinanzgericht nicht zulässig. Ob jeder Standort als eigener Betrieb gewerblicher Art zu betrachten ist, konnte damit im vorliegenden Erkenntnis nicht beurteilt werden, weil eine Entscheidung dieser Frage über die Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens hinausgehen würde.

Wenn vom eindeutig formulierten Spruch der angefochtenen Bescheide jeweils nur ein Betrieb gewerblicher Art erfasst ist, ist in Konsequenz der allgemeine Selbstbehalt des § 2 Abs. 2 Z 2 EAVG in Höhe von 400 Euro in jedem Bescheid nur einmal in Abzug zu bringen.

Der Beschwerde ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Zum Krankenhaus G., A. (jetzt A)

Fest steht, dass bei den Vorleistungen an den A. im Jahr 2008 Aufwendungen von 1.741.408,14 Euro iZm dem Krankenhaus G. enthalten sind (Außenprüfungsbericht, Tz 20).

Die Außenprüfung schied bei Berechnung des Nettoproduktionswertes diese Aufwendungen aus den anzuerkennenden Vorleistungen aus. Da sich das Krankenhaus G. im Jahr 2008 noch in Bau befunden hat, sei ihm keine Energieabgabe bzw Energieaufwand zuzurechnen, der „unmittelbar betrieblichen Zwecken“ dient. Das Krankenhaus G. ist nach Ansicht der Betriebsprüfung (noch) kein Betrieb.

Die Bf vertritt hingegen den Standpunkt, dass aufgrund des einheitlichen Betriebes des A. die Vorleistungen an das Krankenhaus G. im Jahr 2008 in die Bemessungsgrundlage der Energieabgabenvergütung einzubeziehen sind. Davon abgesehen seien bereits in der Vorbereitungsphase vor Erzielen von Einnahmen bzw vor Ausführung von Umsätzen ertragsteuerlich und auch umsatzsteuerlich Aufwendungen bzw. Vorsteuerabzug anzuerkennen. Das müsse auch für die Energieabgabenvergütung gelten.

Gemäß § 1 Abs. 1 EAVG 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).

Das EAVG stellt auf den umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff ab (VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118). Davon geht auch die Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung aus. Der Nettoproduktionswert wird anhand der Umsätze iSd UStG 1994 berechnet. Es ist daher die Rechtsprechung über den Beginn einer Tätigkeit im Bereich der Umsatzsteuer heranzuziehen.

Danach beginnt die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bereits mit der Dritten gegenüber erkennbaren Vorbereitung einer Leistungstätigkeit iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Vor diesem Hintergrund hat das im Bau befindliche Krankenhaus bereits eine umsatzsteuerliche (Vorbereitungs-)Tätigkeit entfaltet, auch wenn noch keine entgeltlichen Leistungen an Dritte erbracht wurden. Da der umsatzsteuerliche Betriebsbegriff ausschlaggebend ist, besteht gleichzeitig für das Krankenhaus G. gemäß § 2 Abs. 1 EAVG ein Anspruch auf Energieabgabenvergütung („*Ein Anspruch auf Energieabgabenvergütung besteht für alle Betriebe ...*“).

Die strittigen Vorleistungen im Jahr 2008 von 1.741.408,14 Euro sind daher sowohl in dem Fall anzuerkennen, dass das Krankenhaus G. als eigenständiger Betrieb gewerblicher Art zu sehen ist, als auch in dem Fall, dass ein einheitlicher Betrieb „A.“ vorliegt, dem jedenfalls Unternehmereigenschaft zukommt.

Der Beschwerde betreffend Energieabgabenvergütung 2008 für den A. ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Zum Schulschwimmeranteil der Bäder

Die Bäder werden zum Großteil unternehmerisch im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art, zu einem gewissen Anteil aber auch im Schulbetrieb im Rahmen des „Schulschwimmens“ hoheitlich genützt. Da die Bf bei der Geltendmachung der Energieabgabenvergütung keinen hoheitlichen Anteil am Energieverbrauch (hoheitlicher Eigenverbrauch) berücksichtigt hat, hat die Außenprüfung diesen Anteil mit durchschnittlich 5% geschätzt und die Energieabgabenvergütung 2005 – 2008 entsprechend reduziert. In der Beschwerde wurde eingewendet, dass die Schätzungsgrundlagen nicht nachvollziehbar seien.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht kam der steuerliche Vertreter nach Durchsicht der von der belangten Behörde zur Verfügung gestellten Berechnungsgrundlagen zu dem Ergebnis, dass die Schätzung als ausreichend genau anzusehen ist. Diesen Beschwerdepunkt hat der steuerliche Vertreter daher mit Schreiben vom 30.1.2024 außer Streit gestellt.

Zu den geänderten Bemessungsgrundlagen

Der steuerliche Vertreter bemängelte, dass die weiteren ändernden Berechnungen der Außenprüfung nicht nachvollziehbar seien. Nach Übermittlung umfangreicher Unterlagen durch die belangte Behörde stellte der steuerliche Vertreter im Ergebnis die Bemessungsgrundlagen der Abgabenbehörde ebenfalls außer Streit (ausgenommen Pkt. Krankenhaus G.).

Insgesamt war daher der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Energieabgabenvergütung in eingeschränktem Umfang Folge zu geben.

Zur Revision

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung von Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Das Erkenntnis orientiert sich an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 7. März 2024