

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch die Steuerberater_A, über die Beschwerde vom 29. April 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid der belangten Behörde Finanzamt_A für das Jahr 2011 (vom 2. April 2014) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang:

1.a) Der Abgabepflichtige betreibt ua. das Hotel_A in Ort_A sowie ein Wasserkraftwerk zur Gewinnung von elektrischer Energie.

Das Finanzamt_A erließ antrags- und erklärungsgemäß einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 (mit Ausfertigungsdatum 14. Jänner 2013), welcher mit Bescheid vom 7. Februar 2014 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert wurde.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Außenprüfung tätigte der Betriebsprüfer_A ua. nachfolgende Feststellung (siehe Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. März 2014 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. März 2014, beides zur ABNr._1):

"Tz. 6 Kraftwerk, investmentsbed. GewinnFB"

Der Beschwerdeführer "errichtete Ende der 1980er Jahre ein Wasserkraftwerk um den Strombedarf des Hotels abdecken zu können. Das Hotel bezieht den Strom direkt vom Kraftwerk (eigener Kabel zum Hotel). Strom der darüberhinaus produziert wird, wird an

die TIWAG verkauft. Eine Gegenüberstellung des Erlöses aus dem Stromverkauf zu den Stromkosten, die sich der Gastronomiebetrieb durch die Eigenproduktion erspart, ergab für den Prüfungszeitraum folgendes Ergebnis: Der Erlös ist pro Kalendermonat stark schwankend (Februar und März niedrig, Mai, Juni, Oktober hoch), auf das gesamte Kalenderjahr gesehen ergibt sich ein Verhältnis von etwa 90 zu 10 (90% Verkauf an TIWAG, 10% ersparte Stromkosten). Der produzierte Strom wird also zu einem weit überwiegenden Anteil verkauft.

Die Beurteilung, ob mehrere Betriebe oder ein einheitlicher Betrieb vorliegt, ist nach objektiven Grundsätzen iSd Verkehrsauffassung vorzunehmen. Dabei spielen die wirtschaftliche Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben und die Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen eine Rolle. Das Kraftwerk kann aufgrund der oben dargestellten Erlössituation nicht als Hilfsbetrieb zum Hotel gesehen werden, sondern stellt einen eigenen Betrieb dar.

Unterhält der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, die nicht als einheitlicher Betrieb anzusehen sind, ist der Gewinn oder Verlust für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln.

Natürliche Personen können bei der Gewinnermittlung eines Betriebes einen Gewinnfreibetrag gewinnmindernd geltend machen. Der Freibetrag setzt voraus, dass in dem betreffenden Wirtschaftsjahr aus dem jeweiligen Betrieb vor Inanspruchnahme des Freibetrages ein (laufender) Gewinn erzielt wird.

Im gegenständlichen Fall hat der - getrennt zu betrachtende - Gastronomiebetrieb laufend Verluste, ein Gewinnfreibetrag kann daher nicht geltend gemacht werden. Aufgrund der Gewinne bei der Unternehmensberatung sowie beim Kraftwerksbetrieb steht der Grundfreibetrag zu, der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag (Investitionen im Gastronomiebetrieb) war zu streichen.

Diese Feststellung stellt eine neue Tatsache dar und rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens."

Das Finanzamt_A folgte der Feststellung des Betriebsprüfers und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - ua einen (neuen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 2. April 2014), in welchen ua. die Einkünfte um den verwehrten investitionsbedingten Gewinnfreibetrag erhöht wurde.

1.b) In der gegen ua. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 29. April 2014 führte der Abgabepflichtige ua. unter Verweis auf eine Stellungnahme vom 25. April 2014 begründend aus, es handle sich bei dem Hotelbetrieb und dem Kraftwerk um einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Das Finanzamt habe die objektive Verkehrsauffassung nicht gewürdigt. Für die Beurteilung als einheitlicher Gewerbebetrieb spreche insbesondere die Baugenehmigung nur im Zusammenhang mit dem Gasthof, die Versorgung des Gasthofes durch das Kraftwerk (eigenes Erdkabel, Trafos sowie Trennschalter; beim Stillstand des Kraftwerkes könnten 25 KW Leistung als Notstromversorgung aus dem Orts-Netz der TIWAG entnommen werden; dies sei nur für den Notstrombetrieb geeignet), die Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, die zentrale Steuerung vom Gasthof aus, die gemeinsame

Administration und gemeinsame Buchhaltung, der Umstand, dass ohne dem Gasthaus ein Bau des Kraftwerkes als Eigenanlage nicht möglich gewesen wäre sowie die Abstimmung der typischen technischen Beschaffenheit und Bauart der Kraftwerksanlage auf den Hotelbetrieb (beispielsweise Inselbetriebsfähigkeit). Die geänderte steuerliche Beurteilung stelle einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar. Nachdem die Finanzbehörde über zwanzig Jahre von einem einheitlichen Betrieb ausgegangen sei und auch bei den letzten Betriebsprüfungen für die Jahre 1990 bis 1991 und 1998 bis 2000 nicht beanstandet worden sei, dass im vorliegenden Fall Hotel und Kraftwerk einen einheitlichen Betrieb bilden würden, habe der Beschwerdeführer davon ausgehen können, dass dies auch in Zukunft so beurteilt werde. Hätte der Beschwerdeführer nicht auf die bisherige Praxis der Finanzbehörde vertraut, wäre er problemlos in der Lage gewesen, Investitionen für den Kraftwerksbetrieb (Kauf von Wertpapieren) zu tätigen, um so in den Genuss des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zu gelangen. Unter dieser Annahme wäre sogar der steuerliche Vorteil deutlich höher gewesen.

Das Finanzamt_A wies die Beschwerde mit Beschwerdeverechtsentscheidung vom 1. September 2015 mit der Begründung ab, der Abgabepflichtige habe Ende der 1980er Jahre ein Wasserkraftwerk mit dem Ziel errichtet, die unabhängige Versorgung seines Hotels mit elektrischer Energie zu gewährleisten sowie einen wirtschaftlichen Risikoausgleich zu schaffen. Es sei bereits bei Errichtung die Einspeisung der Überschussenergie in das Netz der TIWAG beabsichtigt gewesen. Im Prüfungszeitraum sei der produzierte Strom zu 90% an die TIWAG verkauft und nur zu 10% für den Eigenbedarf genützt worden. Wende man die von der Rechtsprechung vorgegebenen Grundsätze auf den Beschwerdefall an, so würden die für die Annahme eines einheitlichen Betriebes sprechenden Merkmale unterliegen. Im gegenständlichen Fall könne von einer wirtschaftlichen Unter- und Überordnung nicht gesprochen werden. Kraftwerk und Hotelbetrieb können nie so verflochten sein, dass nach der Verkehrsauffassung objektiv von einem einheitlichen Betrieb ausgegangen werden könne. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 27.6.1960, 118/58, den Betrieb eines Reisebüros und einer Gastwirtschaft als getrennte Gewerbebetriebe beurteilt, aufgrund der Verschiedenartigkeit der Betriebe, die schon gemäß ihrem Charakter nach der Verkehrsauffassung nicht als Teil eines Betriebes angesehen werden könne. Wenn der VwGH im geschilderten Fall die Frage, ob ein einheitlicher Betrieb vorliege, verneine, könne wohl im gegenständlichen Fall nie von einem einheitlichen Betrieb ausgegangen werden. Es werde von der Abgabenbehörde gar nicht in Abrede gestellt, dass das Kraftwerk ua. dafür errichtet worden sei, um den Eigenbedarf an Strom für den Gaststättenbetrieb zu decken, jedoch sei die Hilfsfunktion des Kraftwerks gegenüber dem anderen Betrieb so gering, dass sie nicht die Kriterien im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung erfüllen. Darum würde auch die Argumentation des Beschwerdeführers, in Katastrophenzeiten, wie etwa beim Stromausfall des TIWAG Netzes im Jahr 2013, sei nur durch das Kraftwerk die Stromversorgung des Hotels gesichert gewesen, nicht ins Treffen fallen, zumal dies auch durch kostengünstigere Maßnahmen (etwa durch ein

Notstromaggregat) gewährleistet gewesen wäre. Die "wirtschaftliche Einheit" sei als eine Einheit von Tätigkeiten zu verstehen. Der Verkauf von Strom sei zweifelsohne als eine ganz andere Tätigkeit anzusehen als die Beherbergung von Gästen. Auch würden unzweifelhaft nicht die gleichen Rohstoffe, Anlagen oder dasselbe Personal verwendet werden. Wie der Beschwerdeführer angebe, erfolge die Steuerung des Kraftwerks zentral vom Gasthaus aus. Dies lasse die Schlussfolgerung zu, dass für den Betrieb des Kraftwerks kein bis wenig Personal benötigt werde. Auch werde weder behauptet noch ergebe sich aus dem Bericht der Betriebsprüfung ein Anhaltspunkt dafür, dass Beschäftigte des Beherbergungsbetriebes übergreifend auch im Kraftwerk tätig wären. Dies erschiene auch lebensfremd angesichts des gänzlich unterschiedlichen Anforderungsprofils an touristische Dienstleister (Köche, Kellner, Zimmermädchen) und technische Mitarbeiter im Kraftwerksbetrieb. Jedoch sei im gegenständlichen Fall von "nicht gleichartigen Tätigkeiten" auszugehen. Nicht gleichartige Tätigkeiten würden einen einheitlichen Betrieb bilden, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen. Dies werde bei Unternehmen derselben Branche der Fall sein, wenn die Betriebe durch gemeinsame Rohstoffbeschaffung, gegenseitige Aushilfe bei Bedarf von Einrichtungsgegenständen und Personal sich gegenseitig ergänzen und ineinandergreifen. Folge man dieser Auslegung, könne im gegenständlichen Fall nicht von einer "gegenseitigen Ergänzung" ausgegangen werden. Das Kraftwerk liefere zwar Energie für das Gasthaus, das Gasthaus ergänze jedoch in keiner Weise das Kraftwerk (im Sinne einer gegenseitigen Interpretation). Dem Argument des Beschwerdeführers, die Baubewilligung für das Kraftwerk sei nur im Zusammenhang mit dem Gasthof erteilt worden und deshalb sei von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, könne nichts abgewonnen werden, da die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts nicht von anderen öffentlich rechtlichen Bewilligungen abhängig sei. Auch sei die Tatsache, dass durch Gewinne aus den Stromverkäufen die Verluste des Hotelbetriebs zum Teil ausgeglichen werde, um von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, nach Ansicht der Abgabenbehörde irrelevant. Für den Rechtsstandpunkt des Beschwerdeführers sei auch aus der zitierten Entscheidung VwGH 2002/14/0040 nichts zu gewinnen, zumal das Vorbringen der (dort) belangten Behörde zitiert werde, dem der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis aber gerade nicht gefolgt sei. Dem Vorbringen, die geänderte steuerliche Beurteilung verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, sei entgegenzuhalten, dass der UFS Innsbruck in seiner Entscheidung RV/0417-I/03 vom 20.07.2004, welche vom VwGH mit Erkenntnis 2004/14/0096 vom 29.09.2004 bestätigt worden sei, wiedergäbe, dass eine von den Organwalter bei einer Betriebsprüfung geäußerten Rechtsauffassung weder als verbindliche Auffassung dem Abgabepflichtigen gegenüber zu werten noch die Bescheidbehörde bei der Gestaltung der Bescheide daran gebunden sei (vgl. VwGH 16.11.2006, 2002/14/0007; siehe händische Bescheidbegründung zur Beschwerde vorentscheidung vom 2. September 2015).

1.c) Der Beschwerdeführer stellte mit Schreiben vom 25. September 2015 den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierin ergänzend aus, das in der Beschwerde vorentscheidung verwendete Beispiel Betrieb

eines Reisebüros und Gastwirtschaft sei insofern anders zu beurteilen, da bei beiden eine Gewerbeberechtigung notwendig sei. Das Kraftwerk sei eine Eigenanlage nach dem Tiroler Elektrizitätsgesetz, benötige keine Gewerbeberechtigung. Wenn hier der KFZ-Handel und KFZ-Reparatur als einheitlicher Betrieb angesehen werde, so sei der Verflechtungsgrad beim Kraftwerk Hotel wesentlich stärker. Beim KFZ-Handel und KFZ-Reparatur finde in sich abgeschlossene Geschäftsfälle statt. Anstelle einer dauernden ununterbrochenen Lieferung würden unregelmäßige abgrenzbare Interaktionen vorherrschen. Währenddessen versorge das Kraftwerk permanent das Hotel. Spannung und Frequenz müssten aufrechterhalten und geregelt werden. Anforderungen an Leistung (KW) und Arbeitsvermögen (Kw/h) seien, wenn auch variabel, jederzeit vorhanden. Die Bescheidbegründung urteile auf Basis des Arbeitsvermögens (Kw/h), berücksichtige jedoch nicht das Verhältnis der Leistungswerte KW des Kraftwerkes in Bezug zum Leistungs-Anschlusswert des Hotels. Der wasserrechtliche Bescheid führe dazu aus: "Zur Frage des Eigenbedarfes an der gewonnenen Energie hat der Antragsteller durch Darlegung der derzeitigen Anschlusswerte und Energierechnungen nachgewiesen, dass zumindest im Winterhalbjahr zeitweise ein überwiegender Eigenverbrauch eintritt.". Die empirischen Daten der Engpasswerte (Minimumwerte KW-Leistung) im Betrachtungszeitraum 1989/90 bis 2012/13 (bei einem Anschlusswert des Hotels von ca. 120 KW) würden zeigen, dass die Hilfsfunktion gemäß den Minimum Leistungswerten mehr als die Hälfte des Jahres über fünfzig bis hundert Prozent der Kraftwerksleistung darstellen würden. Im Gesamtdurchschnitt werde über den Betrachtungszeitraum 55,48 % benötigt. Bei den KW-Median-Leistungswerten im Betrachtungszeitraum 1989 bis 2013 würden im langjährigen Durchschnitt während vier Monaten mehr als fünfzig Prozent der Kraftwerksleistung für das Hotel benötigt werden. Die Schlussfolgerung in der Bescheidbegründung der Abgabenbehörde (Nichtverwendung von Köchen, Kellnern, Zimmermädchen, etc.) als Kraftwerksmitarbeiter, als Ablehnungsgrund anzusehen, berücksichtige nicht den Bereich Verwaltung. Die Überwachungseinheit befinde sich im Rezeptionsbüro. Wartungsarbeiten, Instandsetzungsarbeiten würden durch den Eigentümer durchgeführt. Zudem sei das Hotel ein kleiner Familienbetrieb, in dem die Familienmitglieder in Dualfunktionen in Küche, Service, Verwaltung arbeiten. Der Verwaltungsgerichtshof sei in seiner Begründung folgender Auffassung gefolgt: "Bei Anknüpfung des Abgaberechtes an privatrechtliche Vorschriften oder an solche anderer Regelungskreise, wie dem des öffentlichen Rechts, sei für eine vom Recht, an das angeknüpft werde, abweichende Begriffsinhaltsdeutung kein Raum." Das Kraftwerk sei eine Eigenanlage nach dem Tiroler Elektrizitätsgesetz.

1.d) In der mündlichen Verhandlung vom 16. Mai 2018 ergänzte bzw. berichtigte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers das Beschwerdebegehren dahingehend, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2011 die Berücksichtigung eines investitionsbedingten Freibetrages in Höhe von Betrag_7 € beantragt werde. Der Beschwerdeführer führte Weiters ergänzend aus, das Kraftwerk sei vom Hotel_A ca. 500 bis 600 Meter Luftlinie (bei einer Übertragungskabellänge von 1000 Meter) entfernt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes in der Bescheidbegründung zur

Beschwerdevorentscheidung vom 2. September 2015 kenne die höchstgerichtliche Rechtsprechung keine verbindlichen Kriterien für einen Hilfsbetrieb bzw. eine Hilfsfunktion. Ein Notstromaggregat sei nicht als kostengünstigere Maßnahme zu bewerten, zumal die geringe Tankfüllung mit Diesel eine Stromversorgung nur für wenige Stunden ermögliche. Der mehrtägige Stromausfall zu Weihnachten 2013 hätte somit nicht mit einem Notstromaggregat überbrückt werden können. In den Wintermonaten werde der erzeugte Strom zur Gänze im Hotel_A verbraucht; lediglich in den übrigen Monaten könne ein Überschuss an elektrischer Energie hergestellt und an die TIWAG weitergegeben werden. Bei der Beurteilung der Hilfsfunktion dürfe daher nicht auf den Jahresdurchschnittswert (dh. lediglich etwas mehr als 2% der gesamten im Jahr 2011 erzeugten Energie werde durch das Hotel verbraucht; Verhältnis Stromverkauf 90% zu Stromkostenersparnis 10%), sondern müsse auf das Arbeitsvermögen des Kraftwerkes in den jeweiligen Zeiträumen abgestellt werden. Beim Kraftwerk handle es sich um eine Eigenanlage ohne steuerlicher Begünstigungen bei der Errichtung. Vergleichbar mit dem VwGH-Judikat betreffend einem Hotel samt Schilift stelle im gegebenen Fall das Kraftwerk einen Hilfsbetrieb des Hotels dar. Zutreffend sei, dass das Hotelunternehmen das eigene Kraftwerk bzw. den Umstand der Energiegewinnung nicht bewerbe.

2.) Sachverhalt und Beweiswürdigung:

2.a) Sachverhalt:

Der Abgabepflichtige betreibt in Ort_A als Einzelunternehmer ua. sein Hotel_A. In den Jahren 1988/89 errichtete der Beschwerdeführer am Bach_1 ein Wasserkraftwerk mit dem Ziel, die unabhängige Versorgung seines Hotels mit elektrischer Energie zu gewährleisten, einen wirtschaftlichen Risikoausgleich zu schaffen und die verbleibende Überschussenergie in das Netz der TIWAG einzuspeisen.

Bei dem Kraftwerk handelt es sich - zum Unterschied zum konzessionierten Elektrizitätsunternehmen - um eine Eigenanlage im Sinne des Tiroler Elektrizitätsgesetz 1982 (Anlage zur Erzeugung sowie damit im Zusammenhang stehende Anlagen zur Verteilung elektrischer Energie für den eigenen Bedarf des Inhabers). Der Betrieb bedarf weder einer Konzession noch einer Gewerbeberechtigung.

Das Amt der Tiroler Landesregierung erteilte bescheidmäßig die wasserrechtliche Bewilligung, die naturschutzrechtliche Ausnahmegenehmigung sowie die Bewilligung der Rodung auf Grundlage der vom Beschwerdeführer beabsichtigten Energieversorgung des Hotels_A sowie der Einspeisung der verbleibenden Überschussenergie in das Netz der TIWAG.

Bei dem Krafthaus handelt es sich um ein eigenständiges Gebäude, das in einer Entfernung von circa 500 bis 600 Meter Luftlinie vom Hotel_A (bei einer Übertragungskabellänge von ca. 1000 Metern) errichtet wurde. Das Kraftwerk ist durch eine direkte 900 Volt 200 kVa Übertragungsanlage (mit eigenem Kabel und Trafo) mit dem Hotel sowie mit dem Netz der TIWAG verbunden. Das Kleinkraftwerk speist die erzeugte

Energie in dieses Verbindungssystem ein und liefert einerseits zum Hotel, andererseits die Überschussenergie in das öffentliche Netz der TIWAG.

Bei Stillstand des Kraftwerkes wird das Hotel über das Verbindungssystem auf Grund des Notstrombezuges (aus dem Netz der TIWAG) unterbrechungsfrei beliefert.

Darüberhinaus wird durch eine weitere Notstrombezugseinrichtung, bei einem Ausfall des Übertragungssystems (beispielsweise Unterbrechungen im 900 Volt 200 kVA Bereich) durch Umschalten aus dem Orts-Netz 25 KW bezogen.

Das Kraftwerk besitzt aufgrund der technischen Bauart (ua. Möglichkeit eines "Schwarzstartes" und einer unabhängigen stabilen Netzverbindung des Kraftwerkes zum Hotel) eine "Inselbetriebsfähigkeit", dh. bei einem Ausfall des TIWAG-Netzes bleibt die Versorgung des Hotels aufrecht bzw. kann selbständig wieder hergestellt werden. Hierdurch war es dem Beschwerdeführer zu Weihnachten 2013 möglich, sein Hotel trotz eines dreitägigen Netzausfalles im Land_A weiterhin mit Strom zu versorgen.

Das Kraftwerk wird zentral vom Hotel aus gesteuert. Parallel zum Stromverbindungskabel vom Kraftwerk zum Hotel verläuft ein Steuerungskabel, über das die Betriebsdaten des Kraftwerkes übertragen werden. Die Überwachungseinheit befindet sich im Rezeptionsbüro. Bei Betriebsstörungen erfolgen die entsprechenden Warnmeldungen im Hotel (Störungsanzeigen, Sirene). Überwachungs-, Wartungs- und Instandsetzungsarbeiten am Kraftwerk werden ausschließlich durch den Beschwerdeführer vorgenommen.

Das Kraftwerk hat keine eigene Anschrift; die gesamte Verwaltung (Schriftverkehr, Zahlungsverkehr und gemeinsame Buchhaltung) wird über das Hotel abgewickelt.

Der erzeugte elektrische Strom wird vorwiegend für den Hotelbetrieb gewonnen und die verbleibende Überschussenergie in das Netz der TIWAG eingespeist. Die Überschusslieferungen sind abhängig von dem für den Jahreszeitraum typischen Verlauf der Abflussganglinie des Gebirgsbaches Bach_1 und der betriebsbedingten unterschiedlichen Verbrauchssituation des Hotels_A (Hauptsaison, Nebensaison, Mittags- und Abendbetrieb) stark schwankend. Aufgrund der in den Wintermonaten abgesunkenen Leistungsfähigkeit (Niedrigwasser) des Kraftwerkes besteht hierbei im Winterhalbjahr ein überwiegender Eigenverbrauch. Im Betrachtungszeitraum 1989/1990 bis 2012/2013 betrugen

[...]

Im Jahr 2011 erzeugte das Kraftwerk elektrische Energie im Ausmaß von betrag_3 kw/h, wovon - nach Abzug des (Eigen)Verbrauches für den Betrieb der Kraftwerksanlage in dem (vom Beschwerdeführer geschätzten) Umfang von Betrag_4 kw/h - eine Menge von Betrag_5 kw/h in das Netz der TIWAG eingespeist (97,41%) und eine Menge von Betrag_6 kw/h (2,59%) an das Hotel_A geliefert und von diesem verbraucht wurde (siehe die Aufstellung "Stromverbrauchsermittlung Hotel_A auf Basis der Leistungsdaten des Kraftwerkes Jahr 2011" des Beschwerdeführers in der Beilage zur Stellungnahme vom 3. April 2014).

Eine Gegenüberstellung des Erlöses aus dem Stromverbrauch im Hotel_A zu den Stromkosten, die sich der Hotelbetrieb durch die Eigenproduktion erspart, ergibt, dass im Jahresdurchschnitt die ersparten Stromkosten im Hotel_A cirka zehn Prozent der erzeugten elektrischen Energie betragen und der Großteil (cirka neunzig Prozent) in das öffentliche Netz eingespeist und an die TIWAG verkauft wird. In den Kalendermonaten ist der diesbezügliche Erlös stark schwankend (im Februar und März niedrig, im Mai, Juni und Oktober hoch).

Die Abgabenbehörde hat anlässlich der Betriebsprüfungen in den Vorjahren (für die Jahre 1990 bis 1991 sowie für die Jahre 1998 bis 2000) den Umstand, dass der Abgabepflichtige das Hotel_A und das Kraftwerk als einen einheitlichen Betrieb behandelt, nicht beanstandet.

2.b) Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus den inhaltlich übereinstimmenden und im Wesentlichen außer Streit stehenden Parteivorbringen (samt den Stellungnahmen des Beschwerdeführers), aus den Angaben des Beschwerdeführers anlässlich der mündlichen Verhandlung am 16. Mai 2018, aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung des Finanzamtes_A vom 31. März 2014, ABNr._1, und den Bescheiden des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 1. August 1988, Zahl_1, vom 5. September 1988, Zahl_2, und vom 7. November 1988, Zahl_3.

Die Angaben des Beschwerdeführers ua. in den Stellungnahmen vom 3. April 2014 (samt Beilage), in der Beschwerde und im Vorlageantrag betreffend ua. die Produktion und den Verbrauch im Jahr 2011, die technische Errichtung und Betriebsvorrichtungen des Kraftwerkes sowie die im Beobachtungszeitraum 1989/1990 bis 2012/2013 vorgebrachten monatlichen Engpass- und KW-Median-Leistungswerte wurden vom Finanzamt_A in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt.

3.) Rechtslage:

3.a) Nach § 10 Abs. 1 EStG in der im strittigen Jahr 2011 geltenden Fassung kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100.000,00 € im Veranlagungsjahr, gewinnmindernd geltend gemacht werden.

1. idF bis 1.8.2011: Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24 EStG) bzw.

1. idF AbgÄG 2011 ab 2.8.2011: Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24 EStG) und Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG, auf die der besondere Satz des § 27a Abs. 1 EStG angewendet wird.

2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000,00 € zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl

des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000,00 €, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit
- der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und
 - der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 leg.cit. gedeckt ist.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3 leg.cit.) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

Beim Grundfreibetrag wird unterschieden zwischen dem Grundfreibetrag (Abs. 1 Z 2 leg.cit.) und dem investitionsbedingten Grundfreibetrag (Abs. 1 Z 3 leg.cit.). Der Grundfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal in einem Ausmaß von bis zu 13% von einer maximalen Bemessungsgrundlage von 30.000,00 €, daher höchstens mit 3.900 €, zu. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000,00 €, kann in Abhängigkeit von Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag (iGFB) im Ausmaß von bis zu 13% der Bemessungsgrundlage in Anspruch genommen werden (Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 13f).

Eine Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG ist in Verlustjahren, dh wenn die Bemessungsgrundlage für diesen negativ ist, nicht möglich. Die Regelung gilt betriebsbezogen, eine Saldierung von Gewinnen und Verlusten aus verschiedenen Betrieben findet nicht statt (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2017, § 10 Rz 9; Kanduth-Kristen/Komarek taxlex 12, 441). Bei mehreren Betrieben mit positivem Betriebsergebnis (darunter fallen sowohl Einzelbetriebe als auch „Bündelbetriebe“ im Rahmen von Mitunternehmerschaften) werden die Gewinne für den Grundfreibetrag zusammengerechnet. Dabei werden nur positive Ergebnisse einbezogen, Verluste bleiben unberücksichtigt (Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 17/2). Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend zu machen, dem das Anlagegut zuzurechnen ist (Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 20).

3.b) Ein Betrieb liegt ertragsteuerlich nur dann vor, wenn er der Erzielung von betrieblichen Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dient. Der zu ermittelnde Gewinn bezieht sich auf den einzelnen Betrieb. Unterhält der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, die nicht als einheitlicher Betrieb anzusehen sind, ist der Gewinn bzw. Verlust für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln. Mehrere Betriebe sind für Zwecke der Gewinnermittlung auch dann nicht zusammenzufassen, wenn auf sie die gleichen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden sind und sie zur gleichen Einkunftsart gehören (enger Betriebsbegriff; VwGH

17.12.1980, 2429/77; Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 4 Rz 3; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 22, 25).

Der Verwaltungsgerichtshof beschreibt den Betrieb als "Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit" (VwGH 18.7.1995, 91/14/0217; VwGH 29.10.2008, 2005/08/0066; VwGH 27.4.2011, 2008/08/0067). Der Betrieb ist eine wirtschaftliche Einheit, die sich aus der Summe aller Wirtschaftsgüter bzw. sachlicher Produktionsmittel und Tätigkeiten bzw. menschlicher Arbeitskraft zusammensetzt, die in einer organisatorisch zusammengefassten Form einem bestimmten erwerbswirtschaftlichen totalgewinnfähigen Zweck im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufes oder einer sonstigen selbständigen Arbeit oder im gewerblichen Bereich dienen. Der Betrieb kann aus verschiedenen relativ selbständigen Untereinheiten (Teilbetrieben) zusammengesetzt sein (Atzmüller/Knechtel/Wiesner/Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 2).

Für die Entscheidung der Frage, ob mehrere Betätigungen eines Unternehmers zu einem einheitlichen Betrieb zusammenzufassen sind, kommt es stets auf das Gesamtbild der Verhältnisse an; maßgebend sind die objektiven Merkmale. Dem Willen des Unternehmers kommt insoweit Bedeutung zu, als er in den tatsächlichen Verhältnissen seinen Ausdruck findet (BFH 24.10.2012, X R 36/10). Entscheidend ist somit nicht die Willensrichtung des Unternehmers, sondern ausschließlich die objektiv vorliegenden Verhältnisse, in denen die "mehreren Gewerbebetriebe" zueinander stehen (VwGH 16.12.1986, 84/14/0118).

Mehrere im äußeren Erscheinungsbild von Betrieben unterhaltene wirtschaftliche Einheiten eines Steuerpflichtigen sind nach objektiven Kriterien im Sinne der Verkehrsauffassung auf eine Betriebseinheit oder -mehrheit zu prüfen (VwGH 22.11.1995, 94/15/0154). Nach der Rechtsprechung sind mehrere Betriebe dann zu einem (einheitlichen) Betrieb zusammenzufassen, wenn sie "nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines (Gewinn)Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu" (VwGH 16.12.1986, 84/14/0118). Dabei kommt es "auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben" im Einzelfall an (VwGH 25.2.2003, 98/14/0088; VwGH 22.11.1995, 94/15/0154 zu einem einheitlichen Betrieb aus Werbeagentur und Unternehmensberatung). In der Regel genügt es, wenn ein einziges dieser Kriterien vorliegt (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz. 28). Der Betriebsbegriff ist vom Vorliegen einer Berufsbefugnis unabhängig (Wieser, FJ 98, 273; Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 3 Rz. 6; Atzmüller/Knechtel/Wiesner/Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 3; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 26).

Der Verwaltungsgerichtshof hat folgende Merkmale für einen einheitlichen Betrieb herausgearbeitet (VwGH 22.11.1995, 94/15/0154):

- + Wirtschaftliche Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben (zB Herstellungs- und Handelsbetrieb sind weitgehend miteinander verflochten);
- + Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen;

+ Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals (Bestätigung dieser drei Merkmale durch VwGH 4.9.2014, 2014/15/0001; weiters VwGH 16.12.1986, 84/14/0118; VwGH 21.5.1990, 88/15/0038 zur Nutzung desselben Teichs als Fisch- und als Badeteich);

+ einheitliche Betriebsaufschrift und räumliche Verflechtung (VwGH 19.9.1973, 261/72);

+ einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe (Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 3 Rz. 7; Atzmüller/Knecht/Wiesner/Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 3; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 26);

+ enger sachlicher, wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang (VwGH 13.3.1997, 95/15/0124, der Betrieb eines Augenfacharztes umfasst auch den Kontaktlinsenverkauf; VwGH 21.7.1998, 93/14/0133, der Betrieb einer Kuranstalt durch einen Arzt umfasst auch die ärztliche Tätigkeit im Rahmen des Kurbetriebes; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 26).

Nicht gleichartige Tätigkeiten können nur dann einen einheitlichen Betrieb darstellen, wenn die verschiedenen Tätigkeiten geeignet sind, sich einander zu ergänzen (VwGH 15.11.1994, 90/14/0194; VwGH 7.6.1983, 82/14/0291; Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 3 Rz. 8; Atzmüller/Knecht/Wiesner/Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm. 3; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 26). Allerdings ist es nicht erforderlich, dass die Funktion, den anderen Betrieb zu ergänzen, Hauptinhalt oder auch nur überwiegender Inhalt der Tätigkeit des einen Betriebes sein muss (VwGH 16.12.1986, 84/14/0118; Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 3 Rz. 8; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 26).

Eine einheitliche Buchführung ist kein Merkmal für das Vorliegen eines einheitlichen Betriebs (VwGH 18.2.1971, 1727/69 zu Neonröhrenerzeugung und Münzwäscherei an verschiedenen Orten); allenfalls kann diese eines von mehreren Indizien darstellen. Im umgekehrten Fall einer getrennten Buchführung kann gegebenenfalls dennoch ein einheitlicher Betrieb bei entsprechender Verbundenheit der Betriebe vorliegen (VwGH 23.10.1964, 1875/63 zu zwei Betriebsstätten mit demselben Betriebsgegenstand; Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 3 Rz. 8; Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 10 Tz 26). Kein einheitlicher Betrieb liegt nach dem Verwaltungsgerichtshof bei Betrieben der Erzeugung und des Einzelhandels vor, wenn das Einzelhandelsgeschäft nur 16 % der Waren aus dem Erzeugungsbetrieb bezogen hat (VwGH 4.11.1966, 2094/65).

4.) Erwägungen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob es sich bei dem streitgegenständlichen Kleinkraftwerk um einen selbständigen eigenständigen Betrieb des Beschwerdeführers handelt oder ob dieses - als (untergeordneter) Teil - mit dem Hotel_A einen einheitlichen Betrieb bildet.

4.a) Wie oben näher ausgeführt ist der Entscheidung das Gesamtbild der Verhältnisse, sohin die objektiven Merkmale des äußeren Erscheinungsbildes der Betriebe zugrunde

zu legen. Der Wille des Unternehmers ist lediglich insoweit von Belang, als dieser in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck kommt.

Für den vorliegenden Fall ist somit nicht entscheidend, welche subjektive Beweggründe den Abgabepflichtigen zur Errichtung des strittigen Kleinkraftwerkes bewegt haben. Der vorwiegenden Absicht des Beschwerdeführers auf unabhängige Versorgung und Deckung des Eigenbedarfes des Hotels_A kommt somit für sich allein keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes hat ausschließlich auf der Grundlage der objektiven Merkmale des äußeren Erscheinungsbildes der Betriebe des Abgabepflichtigen zu basieren. Entscheidungswesentlich ist somit grundsätzlich der Umstand, dass das Hotel_A vom Kraftwerk mit elektrischer Energie versorgt und die vom Kraftwerk erzeugte verbleibende Überschussenergie in das Netz der TIWAG eingespeist wird.

4.b) Bei dem Kraftwerk handelt es sich um einen Erzeugungsbetrieb (von elektrischer Energie), bei dem Hotel_A hingegen um einen reinen Dienstleistungsbetrieb im Tourismusbereich. Die Geschäftsfelder und Betriebszweige der beiden Betriebe sind somit vollständig verschiedenartig und weisen keinerlei Gemeinsamkeiten in ihren Tätigkeitsbereichen auf. Sie haben weder gemeinsame Betriebseinrichtungen und Anlagen noch überlappende Leistungsprogramme.

Abgesehen vom Beschwerdeführer, der in beiden Betrieben tätig ist, verfügen die Betriebe über keine personellen Überschneidungen. Die Betriebe sind ebenso in verschiedenen Gebäuden situiert und - mit Ausnahme der im Rezeptionsbüro befindlichen Überwachungseinheit - vollkommen voneinander räumlich getrennt. Nachdem ausschließlich der Beschwerdeführer - neben den Wartungs- und Instandsetzungsarbeiten - die Überwachungstätigkeit des Kraftwerkes wahrnimmt, kann lediglich aus der im Hotelgebäude gegebenen Überwachungseinheit keine derartige räumliche Verflechtung der Betriebe erkannt werden, welche einen sachlichen Zusammenhang dieser begründen könnte. Der Umstand, dass mehrere Betriebe in der Hand eines Unternehmers vereint sind, ist Grundlage für die Entstehung der einkommensteuerlichen Frage, ob mehrere Betriebe als Teil eines einheitlichen Gewerbebetriebes anzusehen sind, nicht aber ein bereits in diese Richtung verweisendes Merkmal. Es fällt nicht die Person des Unternehmers entscheidend ins Gewicht, sodass sich bloß aus den sich aus der Identität des Betriebsinhabers ergebenden rechtlichen und tatsächlichen Folgerungen sowie aus dem Tätigwerden des Unternehmers in beiden Betrieben kein einheitlicher Gewerbebetrieb ableiten lässt (siehe hierzu VwGH 4.11.1966, 2094/65). Desgleichen können auch die im vorliegenden Fall gegebene gemeinsame Buchführung und Verwaltung für sich allein ebenso wenig ein Vorliegen eines einheitlichen Betriebes begründen wie die gemeinsame Anschrift der Betriebe, zumal die Betriebe auch keine einheitliche Betriebsaufschrift bzw. -Bezeichnung führen.

4.c) Im vorliegenden Fall begründet der Beschwerdeführer einen einheitlichen Gewerbebetrieb im Wesentlichen mit dem Umstand, dass das Hotel_A seine elektrische Energie - abhängig von der Jahreszeit gänzlich oder anteilig - vom Kraftwerk bezieht.

Der Abgabepflichtige speiste im gesamten strittigen Jahr 2011 den überwiegenden Teil (Betrag_5 kw/h, sohin 97,41%) der vom Kraftwerk erzeugten elektrischen Energie (Gesamtausmaß von betrag_3 kw/h abzüglich des Betriebsverbrauches der Kraftwerksanlage Betrag_4 kw/h) gegen Entgelt in das Netz der TIWAG ein; lediglich ein Bruchteil, nämlich 2,59% (Betrag_6 kw/h), wurden an das Hotel_A geliefert und von diesem verbraucht.

Bezieht ein (Dienstleistungs)Betrieb die produzierte elektrische Energie eines Erzeugungsbetriebes lediglich im Gesamtausmaß von 2,59% und wird die verbleibende Restmenge der produzierten Energie (97,41%) an einen Dritten, nämlich der TIWAG, entgeltlich veräußert, vermag hierdurch kein ausreichend enger sachlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang dieser Betriebe begründet werden, um diese als einheitlichen Betrieb zu qualifizieren. Nach der Verkehrsauffassung ist es undenkbar, dass ein (Kraftwerks)Betrieb, der seine betrieblichen Leistungen fast ausschließlich an einen fremden Dritten erbringt, als Hilfsbetrieb eines - nach dem Betriebszweig vollkommen fremdartigen - (Dienstleistungs)Betriebes angesehen wird, wenn dieser lediglich Leistungen im geringfügigsten Ausmaß von ihm erhält. Bei einem derart geringfügigen Bezugsanteil der im Erzeugungsbetrieb hergestellten Energie kann mangels anderer organisatorischer und finanzieller Zusammenhänge nicht von jener weitgehenden Verflechtung der beiden Betriebe gesprochen werden, die es rechtfertigen könnte, das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes zu bejahen (vergleiche hierzu VwGH 4.11.1966, 2094/65). Diese Auffassung wird durch das sich aus der Gegenüberstellung der Erlöse aus dem Stromverkauf zu den vom Hotelbetrieb ersparten Stromkosten ergebende Verhältnis von 90% (aus Verkauf an TIWAG) zu 10% (Kostenersparnis) bekräftigt.

Die Beurteilung über das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes hat in einer Ganzjahresbetrachtung zu erfolgen. Dem Einkommensteuerrecht ist der Zugang fremd, einen Betrieb lediglich für einzelne Monate als Hilfsbetrieb zu qualifizieren; der geforderte enge wirtschaftliche, technische oder organisatorische Zusammenhang der Betriebe hat das gesamte Jahr über gegeben zu sein. Entgegen dem Beschwerdevorbringen sind somit der streitgegenständlichen Entscheidung nicht nur jene (Winter)Monate, in welchen die Leistungsfähigkeit des Kraftwerkes gemindert ist und somit die produzierte Energie im Hotelbetrieb (überwiegend) aufgebraucht wird, zugrunde zu legen, sondern ist auf die Verhältnisse des gesamten Jahres, sohin insbesondere auch auf die Gesamtjahresproduktion an elektrischer Energie sowie das Gesamtausmaß der jährlichen Energielieferung abzustellen. Die vom Abgabepflichtigen dargestellten Engpasswerte und KW-Median-Leistungswerte vermögen nichts daran zu ändern, dass die erzeugte Energie im nahezu ausschließlichen Ausmaß in das TIWAG-Netz eingespeist und nicht im Hotel_A verbraucht wurde.

Die Versorgung des Hotels_A mit elektrischer Energie ist im vorliegenden Fall durch die bestehende Anbindung an das TIWAG-Stromnetz auch ohne dem strittigen Kraftwerk gegeben, sodass das Hotel_A unabhängig von einem Energiebezug vom Kraftwerk betrieben werden kann. Die technischen Voraussetzungen für eine Inselbetriebssteuerung sowie einen "Schwarzstart" gewährleisten dem Abgabepflichtigen bei Lieferschwierigkeiten der TIWAG (siehe Weihnachten 2013) zwar die Möglichkeit einer autonomen Energieversorgung und ermöglichen somit auch in einem derartigen Fall einen aufrechten Hotelbetrieb, doch ist dies aufgrund fehlender weiterer wirtschaftlicher oder organisatorischer Verflechtungen der Betriebe zu einander nicht dazu geeignet, eine Einstufung des Kraftwerkes als Hilfsbetrieb zu begründen. Wie oben dargelegt steht dem Umstand, dass die erzeugte Energie im nahezu ausschließlichen Ausmaß an die TIWAG weitergegeben wird, einer Feststellung entgegen, dass das Kraftwerk in der vorliegenden Betriebsform und -nutzung dem Hotel_A als Hilfsbetrieb dienen würde. Das Kraftwerk ist trotz der vom Abgabepflichtigen geschilderten technischen Einrichtungen nicht dem Hotelbetrieb untergeordnet, sondern besteht, insbesondere auch der TIWAG als Vertragspartner gegenüber, als eigenständiges Unternehmen.

Zum Unterschied zu der vom Beschwerdeführer angeführten VwGH-Entscheidung (VwGH 7.6.1983, 82/14/0291; "Sessellift"-Erkenntnis) fehlt im vorliegenden Fall beiden Betrieben nach einer objektiven Betrachtung die Eigenschaft, sich gegenseitig einander zu ergänzen, ist doch insbesondere der Hotelbetrieb nicht dazu geeignet, eine Ergänzung - in welcher Form auch immer - für das Kraftwerk darzustellen.

Das Beschwerdevorbringen, die behördlichen Genehmigungen für die Errichtung des Kraftwerkes seien nur im Zusammenhang mit dem Hotel_A erteilt worden, können der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen, da die streitgegenständliche Würdigung des Sachverhaltes ausschließlich auf Grundlage der steuerrechtlichen Vorgaben zu erfolgen hat. Aus den vorgebrachten behördlichen Bewilligungen des Amtes der Tiroler Landesregierung lassen sich für die steuerliche Beurteilung keine verbindlichen Vorgaben (insbesondere zur streitgegenständlichen Frage) ableiten, basieren diese doch ausschließlich auf den öffentlich rechtlichen Bestimmungen des Naturschutz-, Forst- und Wasserrechtes. Im vorliegenden Fall können weder durch den Umstand, dass das Kraftwerk als Eigenanlage qualifiziert wurde, noch dadurch, dass die Genehmigungen des Amtes der Tiroler Landesregierung offensichtlich ohne einer Energieversorgung des Hotels_A nicht erteilt worden wären, ein einheitlicher Gewerbebetrieb erkannt werden, da diese Umstände nicht die von der Rechtsprechung geforderte Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit begründen vermögen.

4.d) Zusammenfassend ist auszuführen, dass es beiden Betrieben - abgesehen vom Energiebezug des Hotels_A - an weiteren entscheidungswesentlichen Gemeinsamkeiten fehlt, welche geeignet sein könnten, die verschiedenen Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den betrieblichen Verhältnissen als Teile eines Betriebes zu qualifizieren. Die Betriebe in der vorliegenden Form sind nach den objektiv gegebenen

Merkmale nicht miteinander so eng verbunden, um nach der Verkehrsauffassung als eine Einheit angesehen zu werden. Sie weisen die erforderlichen objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtungen zueinander nicht auf, sodass diese keinen einheitlichen Betrieb iSd EStG darstellen.

4.e) Die Tatsache allein, dass die Abgabenbehörde in früheren Jahren die vom Steuerpflichtigen selbst gewählte Vorgangsweise, nämlich die Qualifizierung des Hotels_A und des Kraftwerkes als einen einheitlichen Gewerbebetrieb, toleriert hat, kann entgegen dem Beschwerdevorbringen keinen Rechtsanspruch auf deren Beibehaltung begründen. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; Ritz, BAO⁶, § 114 Tz 9).

Weder dem Beschwerdevorbringen noch der Aktenlage kann entnommen werden, dass die Abgabenbehörde den Beschwerdeführer zur Qualifizierung des Hotels_A und des Kraftwerks zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb angeleitet hat.

Das Beschwerdevorbringen, die abgabenbehördlichen Betriebsprüfungen in der Vergangenheit hätten diese Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen, hindert das Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248; Ritz, BAO⁶, § 114 Tz 9).

Zusätzliche Sachverhaltselemente, die im Hinblick auf den auch im Abgabeverfahren sowohl Partei wie Behörde verpflichtenden Grundsatz von Treu und Glauben eine abweichende Beurteilung geböten, lagen und liegen nicht vor, zumal dem Beschwerdeführer unbenommen gewesen wäre, die im Beschwerdevorbringen eingewendeten Investitionen im Kraftwerksbetrieb zu jeder Zeit zu tätigen. Das Unterlassen von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben sein (Ritz, BAO⁶, § 114 Tz 6).

4.f) Ein Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG kann nur betriebsbezogen geltend gemacht werden; erzielt ein Betrieb einen (Jahres)Verlust, kann für diesen kein Gewinnfreibetrag begehrt werden.

Der Beschwerdeführer erwirtschaftete im Jahr 2011 mit dem - vom Kraftwerk getrennt zu betrachtenden - Betrieb Hotel_A einen Verlust in Höhe von Betrag_2 €. Dem Abgabepflichtigen kommt somit für diesen Betrieb kein Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG zu, weshalb dieser im bekämpften Bescheid zu Recht versagt wurde.

Dem Beschwerdevorbringen ist somit aufgrund vorstehender Erwägungen kein Erfolg beschieden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

5.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Beurteilung, wann ein einheitlicher Betrieb gegeben ist, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 12. Oktober 2018