



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 23. Mai 2007 betreffend Energieabgabenvergütung für die Jahre 2003 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend das Jahr 2003 wird aufgehoben.

Die Bescheide betreffend die Jahre 2004 bis 2006 werden abgeändert. Die Höhe der Vergütungsbeträge ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) stellte in seiner Berufung vom 4.6.2007 den Antrag, die Bescheide vom 23.5.2007, mit denen die Vergütungsbeträge nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz (kurz: EAVG) für die Jahre 2003 bis 2006 festgesetzt worden sind, ersatzlos aufzuheben. Der Bw. betreibe einen Caravaning-Campingplatz. Seine Gäste seien an die Versorgungsleitungen für Strom und Gas angeschlossen. Bei der Abreise der Gäste würden auch der verbrauchte Strom und das verbrauchte Gas abgerechnet. Die Außenprüfung vertrete die Ansicht, dass es sich bei diesen Umsätzen um Umsätze iSd § 2 EAVG handle, für die keine Vergütung zustehe. Energielieferungen im Sinne des § 2 EAVG lägen im vorliegenden Falle aber nicht vor. Es handle sich lediglich um eine abrechnungstechnische Methode, um den Letztab-

gabepreis gegenüber den Gästen zu begründen. Es gebe Campingplätze, bei denen der Stromverbrauch im Platzentgelt inkludiert sei. Andere Plätze verlangten eine Pauschale und wiederum andere erstellten eine verbrauchsgenaue Abrechnung. Es müsse jedoch festgestellt werden, dass ein Caravaningplatz nicht zu betreiben wäre, wenn diese Versorgungsleistungen nicht erbracht würden. Damit sei die Energieabgabe an die Gäste aber betriebsimmanent; die Energiekosten seien Kosten des Betriebs des Berufungsvermögens. § 2 des EAVG solle die Energieversorgungsbetriebe treffen, nicht aber Betriebe, die die Energie zu ihrer eigenen Leistungserbringung benötigen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt die folgende Begründung:

Mit dem Energieabgabevergütungsgesetz idF BGBl.-Nr. 2002/158 I wurde der Kreis der vergütungsberechtigten Betriebe ausgeweitet, sodass auch alle Dienstleistungsbetriebe bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen das Recht auf Energieabgabevergütung haben. In § 2 des EAVG wurde für Teile von Betrieben, die elektrische Energie, Erdgas oder aus diesen Energieträgern erzeugte Wärme (Warmwasser oder Dampf) *liefern*, die Möglichkeit der Energieabgabevergütung nicht zugelassen. Nach den Erläuternden Bemerkungen zu § 2 Abs 1 erfolgte diese Einschränkung deshalb, um eine mehrfache Inanspruchnahme zu verhindern. In diesen Fällen soll der Abnehmer der Energie, wenn er die Voraussetzungen erfüllt, die Vergütung geltend machen können.

Bei einem Caravaning-Campingplatz werden vom leistenden Unternehmer u.a. der Standplatz und die Versorgung mit Strom und Gas angeboten. Der Benutzer des Campingplatzes ist nicht gezwungen, zusätzlich zur Miete des Standplatzes auch die Nebenleistungen Strom und Gas in Anspruch zu nehmen (auch wenn dies in den meisten Fällen zutreffen mag). Wird daher vom Kunden nur der Standplatz gemietet, zahlt dieser nur die Standplatzmiete. Es werden also nur die tatsächlich konsumierten Leistungen abgerechnet, sodass der Kunde genau weiß, wie viel Strom bzw. Gas er verbraucht hat. Den Kunden werden daher bestimmte Mengen an Strom und/oder Gas geliefert, wobei diesen ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird, das sich aus Einkaufspreis zuzüglich (Gewinn-)aufschlag zusammensetzt. Es liegt daher im konkreten Fall eine von der Standplatzvermietung getrennte Lieferung der Energieträger Strom und Gas im Sinne des § 2 EAVG durch den Campingplatzbetreiber an die Kunden vor. Die Abrechnung der Energieträger bei einem Caravaning-Campingplatz ist deshalb nicht mit den Heizkosten im Gastgewerbe vergleichbar, weil sich dort der Gast auch dann nicht den im Gesamtentgelt enthaltenen Heizkosten entziehen kann, wenn er sein Fremdenzimmer (sein Appartement) nachweislich nicht beheizt hat. In diesem Fall werden die Heizkosten (unabhängig davon wie hoch diese auch tatsächlich sind) in einen Gesamtpreis mit einkalkuliert. Bemerkt wird, dass bei gesondertem Ausweis der Strom- und Gaskosten auch umsatzsteuerrechtlich eine eigenständige Lieferung von Strom bzw. Gas vorliegt.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde eingewendet, dass das Argument der mehrfachen Inanspruchnahme der Energieabgabenvergütung nicht stimmig sei, weil sich die Leistungen eines Camping-Caravaning-Platzes immer an Endverbraucher richten würden. Es sei sehr wohl so, dass der Betrieb eines Caravaning-Campingplatzes ohne die Zurverfügungstellung vom Strom und Gas an die Gäste nicht möglich wäre. Damit zähle dies zu den betriebsimmanenten Leistungskomponenten. Die separate Berechnung von Strom und Gas solle eine kostengenaue Preisfindung ermöglichen.

Wie bereits ausgeführt worden sei, würden die Strom- und Gasversorgung und deren Abrechnungsmethode bei den Campingplätzen unterschiedlich gehandhabt. Es sei daher nicht einzusehen, dass die Abrechnungsmethode die Steuerpflicht begründen bzw. nicht begründen solle. Es sei sehr wohl der Vergleich mit den Leistungen eines Hotels gerechtfertigt, das ebenfalls die Gäste mit Strom versorge und dem dennoch eine Energieabgabenvergütung zustehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1.) Ein Anspruch auf Vergütung besteht für alle Betriebe, soweit sie – je nach der jeweiligen Fassung des Gesetzes – nicht Erdgas und elektrische Energie (BGBI. I Nr. 158/2002), Erdgas, elektrische Energie oder Kohle (BGBI. I Nr. 71/2003) bzw. die in § 1 Abs. 3 EAVG genannten Energieträger (BGBI. I Nr. 92/2004) liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) *liefern*, die aus den genannten Energieträgern erzeugt wurde (§ 2 AEVG).
- 2.) In den Erläuternden Bemerkungen zur Änderung von § 2 EAVG mit BGBI I Nr. 158/2002 ist ausgeführt:

"Der Kreis der vergütungsberechtigten Betriebe wird ausgeweitet, sodass auch alle Dienstleistungsbetriebe bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen das Recht auf Energieabgabenvergütung haben. Um eine mehrfache Inanspruchnahme zu verhindern, wird für Teile von Betrieben, die elektrische Energie, Erdgas oder aus diesen Energieträgern erzeugte Wärme (Warmwasser oder Dampf) liefern, die Möglichkeit der Energieabgabenvergütung nicht zugelassen. In diesen Fällen soll der Abnehmer der Energie, wenn er die Voraussetzungen erfüllt, die Vergütung geltend machen können".

- 3.) Das Finanzamt tritt der Ansicht des Bw. nicht entgegen, dass ein Caravaning-Campingplatz ohne die genannten Versorgungsleistungen nicht zu betreiben wäre. Es räumt auch ein, dass der Benutzer des Campingplatzes die Nebenleistungen Strom und Gas in den meisten Fällen in Anspruch nehme.
- 4.) Die Ausschlussbestimmung des § 2 EAVG verfolgt den Zweck, eine *mehrfache Inanspruchnahme* der Vergütung zu verhindern. Zutreffend weist der Bw. im Vorlageantrag darauf hin, dass gerade dieser Zweck der Bestimmung dafür spreche, die Vergütung zu gewähren, da sich die Leistungen eines Camping-Caravaning-Platzes immer an Endverbraucher richten würden. Unbestritten ist, dass der Bw. einen Betrieb im Sinne des § 2 EAVG betreibt und die strittigen Produkte zur Verfügung stellt, um einen Caravaning-Campingplatz samt dem üblichen Leistungsangebot betreiben (Endverbrauchern zur Verfügung stellen) zu können. Der Berufung war schon aus diesem Grund Folge zu geben.

5.) Davon abgesehen ist der Berufung auch deshalb stattzugeben, weil es sich bei den Leistungen des Bw. nicht um selbständige Lieferungen der genannten Energieträger handelt. Bei der Gestattung der Benützung von Campingplätzen handelt es sich um Leistungen auf der Grundlage „gemischter Verträge“, weil der Urlaubsgast nicht nur ein Bestandrecht für das Aufstellen des Fahrzeugs erwirbt, sondern auch Einrichtungen in Anspruch nehmen kann, die als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind (VwGH 29.1.1990, 88/15/0020). Wird dem Urlaubsgast dabei auch die Möglichkeit eröffnet, Strom und Gas zu beziehen, handelt es sich um *unselbständige Nebenleistungen*, da sie im Vergleich zur Hauptleistung (Gestattung der Benützung des Campingplatzes) nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen. Die Inanspruchnahme von Strom und Gas verfolgt keinen selbständigen Zweck. Sie stellt nur ein Mittel dar, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Nach dem Willen der Parteien ist sie so eng mit der Hauptleistung verbunden, dass sie nicht ohne die andere erbracht werden kann (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150).

Unter diesen Gesichtspunkten macht es keinen erheblichen Unterschied aus, dass die Abrechnung für die Inanspruchnahme von Strom und Gas verbrauchsbezogen und nicht im Rahmen eines täglichen Pauschales der Gesamtleistung des Bw. erfolgt. Es vermag auch das im Berufungsverfahren erstattete Vorbringen der Abgabenbehörde erster Instanz nichts zu ändern, dass immer mehr Wohnwagen und Caravans mit Solaranlagen ausgerüstet seien. Versorgen sich die Camper danach „großteils“ selbst mit Strom, sind sie noch immer auf das (ergänzende) Angebot des Bw. angewiesen, auch wenn sie nicht verpflichtet sind, „neben der Stand- und Personengebühr auch Strom- bzw. Gaslieferungen in Anspruch zu nehmen“ (Schreiben vom 16.12.2010).

6.) Der Berufung war daher Folge zu geben. Die angefochtenen Bescheide der Jahre 2004 bis 2006 waren allerdings nicht aufzuheben, sondern im begehrten Ausmaß abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 19. Jänner 2011