

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R
in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom
7. Jänner 2011, betreffend Einkommensteuer 2008 sowie Umsatzsteuer 2004 und 2005:

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde betreffend **Einkommensteuer 2008** wird gemäß § 256 Abs. 3
der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, mit Beschluss als
gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist diesbezüglich nach Art. 133 Abs. 4
Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

2. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend **Umsatzsteuer 2004 und 2005** wird Folge gegeben. Die
angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen
Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist diesbezüglich nach Art. 133 Abs. 4
Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Am **20. Dezember 2004** übermittelte der Beschwerdeführer den **Fragebogen**
(Verf 24) und gab darin bekannt, dass er mit 1. Dezember 2004 den Betrieb einer
Photovoltaikanlage eröffnet hätte.

Mit **Eingabe vom 20. Dezember 2004** übermittelte der Beschwerdeführer eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer).

Mit **Ergänzungersuchen vom 25. Februar 2005** wurde der Beschwerdeführer ersucht, die geltend gemachte Vorsteuer belegmäßig nachzuweisen.

Mit **Datum 4. März 2005** übermittelte der Beschwerdeführer die **Schlussrechnung** der Firma P vom 21. Dezember 2004 über die Errichtung einer netzgeführten Photovoltaikanlage Aufdach 7,92 kWp.

- Nettobetrag: 37.769,94 €
- Umsatzsteuer: 7.553,99 €
- Bruttobetrag: 45.323,93 €

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 12. April 2005** wurde die Umsatzsteuer mit einer Gutschrift (Vorsteuer) in Höhe von 7.553,98 € festgesetzt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 10. April 2006** wurde die Umsatzsteuer wie folgt festgesetzt:

- Gesamtbetrag der Entgelte (20%): 636,59 € * 20%: Umsatzsteuer: 127,32 €
- Gesamtbetrag der Vorsteuern: 97,01 €
- Zahllast: 30,31 €

Im **Bericht über das Ergebnis einer Nachschau** vom 14. April 2008 wurde festgehalten, dass im Jahr 2007 8.802 KW Strom an die E geliefert und 4.932 KW rückgeliefert worden seien.

Der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom werde für die L+F und für das private Wohnhaus verwendet. Eine Trennung auf L+F und Wohnhaus werde nicht gemacht, da alles über einen Zähler laufen würde.

Die Solarpaneele seien auf das Dach des Fahrsilos montiert. Wegen Hinterlüftung seien die Paneele "aufgebaut" und nicht in das Dach eingebaut worden.

Die Photovoltaikanlage sei im Jahr 2004 errichtet und mit 22. Dezember 2004 in Betrieb genommen worden.

Stromerzeugung:

2005: rd. 8.400 KW

2006: rd. 8.900 KW

2007: Rd. 8.800 KW

1-3/2008: rd. 900 KW

Die Kosten für die Errichtung dieser Photovoltaikanlage hätten 40.591,00 € betragen. Als Förderung vom Land OÖ seien im Februar 2005 23.250,00 € ausbezahlt worden.

Vom gesamten erzeugten Strom würden rd. 60% selber verbraucht und rd. 40% ans Netz geliefert.

Der Rücklieferpreis hätte vom 1.10.2007 bis 30.9.2008: 0,05390 €/kWh betragen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12. März 2009** wurde die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 190,06 € festgesetzt.

- Einnahmen: 851,86 €
- AfA: 726,00 €
- übrige Betriebsausgaben: 315,92 €

Mit **Ergänzungersuchen vom 7. Dezember 2010** wurde der Beschwerdeführer um Vorlage weiterer Unterlagen im Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb der Photovoltaikanlage ersucht (Stromlieferungen 2004 bis 2008; Stromkäufe 2004 bis 2008; Aufzeichnungen; Prognoserechnung).

Im umfangreichen **Antwortschreiben vom 16. Dezember 2010** wurden die produzierten Stommengen monatsweise aufgelistet. Weiters wurde dargestellt in welchem Umfang der selbst erzeugte Strom in das Netz der E bzw. an die Gattin des Beschwerdeführers geliefert worden sei.

Beispielsweise für das Jahr 2008:

- Stromproduktion gemäß den drei Wechselrichtern: 8.473 kWh
- Lieferung ins Netz der E: 3.626,50 kWh
- Lieferung an Gattin (L+F und Privat): 4.846,50 kWh

Weiters wurden die Abrechnungen mit der E vorgelegt

Hinsichtlich der Gewinnermittlung wurden folgende Daten aufgelistet:

	2004	2005	2006	2007	2008
Erlöse	0,00	636,59	743,82	1.052,80	851,86
AfA	363,00	726,00	726,00	726,00	726,00
Zinsen	48,18				
Übrige BA	61,95	504,55	301,16	292,15	315,92
Ergebnis	-473,13	-593,96	-283,34	34,65	-190,06

Ermittlung der Anschaffungskosten:

- Anschaffungskosten netto: 37.769,94 €
- Förderung: -23.250,00 €
- Anschaffungskosten: 14.519,94 €
- AfA bei Nutzungsdauer 20 Jahre: 726,00 €

Nach **Wiederaufnahme der Verfahren** gem. § 303 Abs. 4 BAO wurden die Umsatzsteuern für die Jahre 2004 und 2005 mit **Umsatzsteuerbescheiden 2004 und 2005 vom 7. Jänner 2011** neu festgesetzt:

2004: Gutschrift: 0,00 €.

2005: Steuerschuld 50,93 €

Nach **Wiederaufnahme des Verfahrens** gem. § 303 Abs. 4 BAO wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 7. Jänner 2011** neu festgesetzt.

Die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nicht berücksichtigt.

In der gesonderten **Bescheidbegründung** wurde hierzu Folgendes ausgeführt:

„Im Dezember 2004 wurde eine Photovoltaikanlage (Überschusseinspeiser) mit einer Nennleistung von 7.920 kWp angeschafft und in Betrieb genommen. Die Stromerzeugung dient der Versorgung des Wohnhauses und der von der Gattin betriebenen pauschalierten Landwirtschaft mit einem Bedarf von ca. 17.000 kWh, getrennte Stromzähler sind nicht vorhanden. Die Stromerzeugung bzw. der Strombedarf für das Wohnhaus und die pauschalierte Landwirtschaft jeweils in kWh der Jahre 2005 bis 2009 wurde aufgrund der geführten Aufzeichnungen wie folgt festgestellt:

	2005	2006	2007	2008	2009
Stromerzeugung	8.409,00	8.900,00	8.802,00	8.473,00	8.367,00
davon geliefert	3.510,50	4.156,80	3.869,80	3.626,50	3.353,50
davon Eigenbedarf	4.898,50	4.743,20	4.932,20	4.848,50	5.013,50
Stromzukauf	15.240,00	13.135,00	12.146,00	11.178,00	12.260,00
Eigenbedarf	20.138,50	17.878,20	17.078,20	16.024,50	17.273,50

Weiters wurde gem. § 108e EStG für den Investitionszuwachs der Photovoltaikanlage eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht.

Rechtliche Beurteilung:

1) Strombedarf für den landwirtschaftlichen Betrieb:

Die Rechtsprechung hat sich mit den Abgrenzungsmerkmalen zwischen Gewerbebetrieb (in diesem Fall Betrieb einer Photovoltaikanlage) und landwirtschaftlichen Nebenbetrieb schon mehrfach auseinandergesetzt. In seinem Erkenntnis vom 4.3.1986, 85/14/0146 hat der VwGH erkannt, dass es sich beim landwirtschaftlichen Nebenbetrieb um einen Betrieb handelt, der ein Gewerbebetrieb ist, der jedoch wegen seines Zusammenhangs mit dem Betrieb der Landwirtschaft zu diesem im Verhältnis der Unterordnung und im Verhältnis eines Hilfsbetriebes steht. Nach dem Erkenntnis vom 18.3.1992, 92/14/0019 erfolgt eine Besteuerung nur dann zusammen mit den Einkünften aus der Landwirtschaft, wenn der Nebenbetrieb nach der Verkehrsauffassung in der Haupttätigkeit gleichsam aufgeht.

Die herrschende Lehre geht ebenfalls davon aus, dass eine grundsätzlich gewerbliche Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung, die nur den Bedarf der Landwirtschaft deckt, zusammen mit dieser einen einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb bildet (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 21, Tz 67).

Nach RZ 2902 UStR ist der Betrieb einer Photovoltaikanlage (oder eines Wind- oder Wasserkraftwerkes), deren erzeugte Strommenge nicht über dem Eigenbedarf des Betreibers für Zwecke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegt, - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 BAO - dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeiser) oder teilweise (Überschusseinspeiser) in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird und

anschließend entsprechend dem jeweiligen Bedarf vom öffentlichen Netz rückbezogen wird. Der Vorsteuerabzug ist damit gemäß § 22 UStG zur Gänze abgegolten. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Pauschalsteuersatz von 12%. Dasselbe gilt, wenn der erzeugte Strom auch für private Zwecke verwendet wird, sofern die Stromerzeugung überwiegend für land- und forstwirtschaftliche Zwecke erfolgt. Wird der erzeugte Strom überwiegend für private Zwecke verwendet, ist die Energieerzeugungsanlage dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Aufgrund des Vorhalteverfahrens vom 7.12.2010 ist nach § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als erwiesen anzunehmen, dass bei den Investitionsüberlegungen zur Anschaffung der Photovoltaikanlage eine Abdeckung des Großteils der in der Landwirtschaft benötigten Energie durch Eigenerzeugung im Vordergrund stand. Ein eigenständiger Gewerbebetrieb liegt daher nicht vor, sondern ist aufgrund der im landwirtschaftlichen Betrieb benötigten und erzeugten Strommenge als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb einzustufen.

Insoweit ist der Vorsteuerabzug gem. § 22 UStG zur Gänze abgegolten.

2) Strombedarf für das Wohnhaus:

Gem. § 2 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig und nachhaltig unter Einnahmenerzielungsabsicht ausübt. Dies ist nach der im Umsatzsteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Der Betreiber einer privaten Anlage zur Stromgewinnung wird nicht dadurch unternehmerisch tätig, dass er regelmäßig Strom an den Stromnetzbetreiber abgibt. Eine solche Anlage wird vorrangig aus privaten Motiven und nicht primär zur Erbringung von Leistungen am Markt betrieben (Stadie in Rau/Dürrwächter § 2 Anm. 317 dUStG). Eine umsatzsteuerlich beachtliche unternehmerische Tätigkeit kann nur dann vorliegen, wenn die Menge des erzeugten elektrischen Stroms dauerhaft deutlich größer ist, als die durch den Betreiber der Anlage privat verbrauchte Strommenge und der Stromüberschuss gegen Entgelt ins öffentliche Netz eingespeist wird. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, führen nicht zur Unternehmereigenschaft (Ruppe, UStG, § 2 Tz 56).

Dies gilt auch dann, wenn der Strom mangels Speichermöglichkeit zur Gänze in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird. Eine isolierte Betrachtung, wonach es für das Vorhandensein einer unternehmerischen Tätigkeit spreche, wenn der erzeugte Strom zum Großteil oder zur Gänze ins öffentliche Netz gespeist wird, steht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise diametral entgegen (vgl. UFSL 17.04.2008, RV/0391-L/07). Nur weil keine andere "Speichermöglichkeit" als das örtliche Stromnetz zur Verfügung steht, wird die Erzeugung an sich zum privaten Verbrauch benötigten Stroms nicht zur unternehmerischen Tätigkeit, wenn der erzeugte Strom nicht einmal den Privatbedarf abdeckt.

Insgesamt ist daher im Betrieb einer Photovoltaikanlage durch Private, deren Ausgangstrommenge nicht über dem Eigenbedarf des Betreibers liegt, keine unternehmerische Tätigkeit zu sehen. Dies gilt sowohl für Voll- als auch für

Überschusseinspeiser. Die Abgabe des Stroms an die Elektrizitätsgesellschaft ist in diesen Fällen mangels Unternehmereigenschaft des Leistenden nicht steuerbar. Damit zählen die Anschaffung und der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch Private grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG. Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung und dem Betrieb der Photovoltaikanlage ist daher nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nicht zulässig. Damit wird eine Gleichstellung mit jenen Abgabepflichtigen erreicht, die Strom aus dem Ortsnetz beziehen und keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug haben.

Der unternehmerische Anteil des erzeugten Stroms bemisst sich nach dem Verhältnis von erzeugter Energie und privatem Verbrauch (jährliche Durchschnittsbetrachtung gemessen in kWh, die sich aus der Jahresabrechnung des Stromlieferanten bzw. Stromabnehmers ergibt). Übersteigt der private Verbrauch die erzeugte Energie, so steht der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Anschaffung, Inbetriebnahme und Betrieb der Anlage zur Gänze nicht zu.

Ist die erzeugte Strommenge zwar deutlich größer als der zum privaten Verbrauch benötigte Strom, jedoch nicht mindestens doppelt so groß, ist der Vorsteuerabzug für die Anlage gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ebenfalls zur Gänze ausgeschlossen.

3) Investitionszuwachsprämie:

Gem. § 108e EStG ist für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie Voraussetzung, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7- und 8) abgesetzt werden. Nach RZ 8216 EStR ist bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung die Investitionszuwachsprämie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Da es sich bei der Photovoltaikanlage um einen landwirtschaftlichen Nebenbetrieb handelt und insgesamt ein einheitlicher pauschalierter landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, ist die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nicht zulässig.

4) Zusammenfassende Beurteilung:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass bei den Investitionsüberlegungen zur Anschaffung der Photovoltaikanlage eine Abdeckung des Großteils der im landwirtschaftlichen Betrieb bzw. im Haushalt benötigten Energie durch Eigenerzeugung im Vordergrund stand. Hinsichtlich Strombedarf für den landwirtschaftlichen Betrieb ist der Vorsteuerabzug mit der Pauschalierung gem. § 22 UStG abgegolten. Der Strombedarf für das Wohnhaus ist dem privaten Bereich zuzuordnen, ein Gewerbebetrieb liegt insoweit nicht vor.

5) Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung:

Die von der E bezahlten Einspeiseentgelte werden aufgrund eines Abnahmevertrages mittels Gutschrift abgerechnet, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wird. Gem. § 11 Abs. 14 UStG schuldet diesen Betrag, wer in einer Rechnung einen

Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist. Diese Rechtsfolge tritt auch ein, wenn der Steuerausweis nicht in einer Rechnung, sondern in einer Gutschrift erfolgt (VwGH 29.9.1993, 92/13/0161). Da hinsichtlich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ein gesonderter Steuerausweis gem. § 22 UStG nicht zulässig ist bzw. hinsichtlich Stromlieferungen an das Wohnhaus keine Unternehmereigenschaft besteht, wird die ausgewiesene Umsatzsteuer für 2005 bis 2008 aufgrund der Rechnungslegung geschuldet (Differenzbetrag von 12% auf 20%).“

Mit **Eingabe vom 9. Februar 2011** wurde unter anderem **Berufung** gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 sowie Einkommensteuerbescheid 2008 eingereicht.

*„1) Der Bescheid wird hinsichtlich der Festsetzung der **Umsatzsteuer für das Jahr 2004** in Höhe von 7.553,98 € angefochten. Es wird beantragt, die Umsatzsteuer 2004 mit einem Guthaben von 7.553,98 € festzusetzen (Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer € 0,00 € x 20% = 0,00 € abzüglich Vorsteuern 7.553,98 € = 7.553,98 €).*

*2) Der Bescheid wird hinsichtlich der Festsetzung der **Umsatzsteuer für das Jahr 2005** in Höhe von 50,93 € angefochten. Es wird beantragt, die Umsatzsteuer 2005 mit 30,31 € festzusetzen (Bemessungsgrundlage 636,59 € x 20% = € 127,32 € abzüglich Vorsteuern 97,01 € = 30,31 €).*

*3) Der Bescheid wird hinsichtlich der Festsetzung der **Einkommensteuer für das Jahr 2008** in Höhe von 1.252,03 € (Guthaben) angefochten. Es wird beantragt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2008 in Höhe von -190,06 € zu berücksichtigen.*

*4) Der Bescheid wird hinsichtlich der Festsetzung der **Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004** in Höhe von 0,00 € angefochten. Es wird beantragt, die Investitionszuwachsprämie in Höhe von 1.452,00 € festzusetzen.*

*5) Der Bescheid wird hinsichtlich der Festsetzung des **Säumniszuschlages für das Jahr 2005** in Höhe von 151,08 € angefochten. Es wird beantragt, den Säumniszuschlag in voller Höhe abzuschreiben.*

Begründung:

In der Bescheidbegründung wird davon ausgegangen, dass bei den Investitionsüberlegungen zur Anschaffung der Photovoltaikanlage (PV-Anlage) die Abdeckung des eigenen Strombedarfes im Vordergrund steht (Landwirtschaft und Privatwohnhaus). Der Betriebsprüfer qualifiziert die Erzeugung von Strom durch die PV-Anlage des Beschwerdeführers als landwirtschaftlichen Nebenbetrieb, bei dem der Vorsteuerabzug gem. § 22 UStG zur Gänze abgegolten ist.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb allein auf Namen und Rechnung von Frau El H geführt wird. Unser Klient ist an diesem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht beteiligt, sodass keinesfalls von einer Unternehmenseinheit ausgegangen werden kann.

Die jährliche Gesamtproduktion der PV-Anlage beträgt zwischen 8.400 und 8.900 kWh.

Diese produzierte Strommenge wird an die Land- und Forstwirtschaft (rund 5.000 kWh jährlich) bzw. an die E (zwischen 3.400 und 4.200 kWh jährlich) geliefert.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung GZ RV/0254-L/07 bzw. GZ RV/0253-L/07 des UFS Linz, Senat 5 festgehalten wurde, liegt eine unternehmerische Tätigkeit auch dann vor, wenn nicht der gesamte produzierte Strom geliefert wird. Voraussetzung für die Zuordnung der PV-Anlage ist, dass diese zu mindestens 10% für unternehmerische Zwecke genutzt wird. Da der Beschwerdeführer die gesamte Stromproduktion liefert, ist jedenfalls von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen.

6) Antrag:

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den Gesamtsenat wird beantragt.“

Mit **Ergänzungersuchen vom 18. Februar 2011** wurde der Beschwerdeführer um weitere Angaben ersucht.

1. Gewinnermittlung/Prognoserechnung Photovoltaikanlage:

Da offensichtlich auf Grund der AfA (ND 20 Jahre) und der laufenden Kosten laufend (nämlich nahezu in allen Jahren) Verluste durch die Photovoltaikanlage auftreten, wäre eine Beurteilung nach Liebhabereigesichtspunkten im Hinblick auf eine Betätigung gem. § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vorzunehmen.

< Es werde daher um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht (Darstellung der Entwicklung der bisherigen und künftig anfallenden Einnahmen und Ausgaben, wann sei ein Gesamtgewinn zu erwarten).

< Worin würden die sonstigen Ausgaben bestehen, diese seien bei gegenständlicher Anlage im Vergleich zu anderen Photovoltaikanlagen ungewöhnlich hoch?

2 Umsatzberechnung/Stromlieferungen an die Landwirtschaft/Fremdüblichkeit:

Lt. Aktenlage werde für den direkt für private Zwecke entnommenen Strom kein Eigenverbrauch erklärt. Der entnommene Strom sei - da es regelmäßig keine Möglichkeit zur technischen Trennung von der Landwirtschaft gebe - jedoch zweifelsfrei auch für private Zwecke verwendet worden.

< Wie seien die Umsätze der einzelnen Jahre berechnet worden (Berechnung und Aufteilung Lieferung/Lieferung an Landwirtschaft/Eigenverbrauch)?

< Sei ein Eigenverbrauch berücksichtigt worden, wenn ja, wie sei dieser ermittelt worden?

< Seien die Stromlieferungen an die pauschalierte Land- und Forstwirtschaft der Ehegattin fremdüblich abgerechnet worden? Wenn man der Rechtsansicht des Beschwerdeführers folgen würde (im Falle einer Stattgabe), dann würden diese Stromlieferungen einen Umsatz darstellen.

< Seien derartige Abrechnungen durchgeführt worden?

< Für welche Zeiträume seien die Abrechnungen jeweils durchgeführt worden?

< Um Vorlage ev. vorhandener Abrechnungen werde ersucht.

3. Unternehmeridentität/Zuordnungsfrage:

In der Berufung werde die mangelnde Unternehmeridentität als Argument gegen eine Zurechnung der Photovoltaikanlage zum L+F-Betrieb angeführt. Zur vollständigen Sachverhaltsklärung hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit werde um Beantwortung folgender Fragen gebeten:

- < Es werde um Vorlage einer Ablichtung des Bewirtschaftungsvertrages für die L+F ersucht.
- < Wer tritt gegenüber der AMA und anderen Geschäftspartnern der Landwirtschaft nach außen in Erscheinung.
- < Es werde ersucht, bekannt zu geben, welche Bankkonten existieren und wem diese zuzuordnen seien.
- < Von welchem Konto sei die Photovoltaikanlage bezahlt worden?
- < Auf welches Konto würden die Einnahmen für die Stromlieferungen fließen?
- < Auf welches Konto würden die Einnahmen und Ausgaben der Landwirtschaft fließen?
- < Bitte um Vorlage einiger Muster der betreffenden Kontoauszüge.

Mit **Eingabe vom 15. März 2011** wurden hierzu folgende Angaben übermittelt:

< Kontoauszüge: Nachweise, dass gegenständliche Abrechnungen (inkl. Kauf) unmittelbar vom Konto des Beschwerdeführers durchgeführt worden seien. Es sei eine klare Trennung der Konten des Beschwerdeführers und seiner Gattin vorgenommen worden.

1. Gewinnermittlung/Prognoserechnung PV-Anlage (lt. Beiblatt).

Die sonstigen Ausgaben würden im Wesentlichen aus Steuerberatungskosten bestehen, die mit 2012 sich stark reduzieren würden, da der Beschwerdeführer jetzt Kleinunternehmer sei und die laufenden Erklärungen und die EA-Rechnung selber erstellen werde. Es sei lediglich eine Kontrolle der Erklärungen durch die Kanzlei erforderlich.

2. Umsatzberechnung/Stromlieferungen an die Landwirtschaft/Fremdüblichkeit:

< der Strom werde zu 100% verkauft. Der erzeugte Strom werde an die Land- und Forstwirtschaft der Gattin mit einem Strompreis von 0,17 € je kWh verkauft. Der Strompreis würde sich immer an den Preis orientieren, den die Gattin für den bezogenen Strom beim Energieversorger bezahlen müsse.

< Der restliche Strom werde zu den üblichen Konditionen an die E verkauft (siehe Gutschrift E). Diese Abrechnungen an die Gattin würden vierteljährlich durchgeführt. Es seien auch Rechnungen an die Land- und Forstwirtschaft ausgestellt worden (siehe Rechnung). Ebenfalls werde eine Jahresaufstellung des produzierten und verkauften Stromes für 2010 übermittelt.

3. Unternehmeridentität/Zuordnungsfrage:

< Frau H (*Anmerkung Richter: Gattin des Beschwerdeführers*) würde gegenüber der AMA und anderen Geschäftspartnern auftreten (siehe z.B. ÖPUL-Herbstantrag).

< Bankkonto Beschwerdeführer Nr (Privatkonto und Konto für die PV-Anlage, Bezahlung der PV-Anlage von diesem Konto, siehe Belege, Einnahmen aus PV-Anlage würden auf dieses Konto fließen, siehe Abrechnung E).

< Bankkonto H El KontoNr (L+F), Einnahmen aus der Land- und Forstwirtschaft würden auf dieses Konto fließen (Muster bereits übermittelt).

< Prognoserechnung:

Aus der Prognoserechnung 2004-2020 sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführer spätestens im Jahr 2015 einen Gesamtgewinn aus dem Betrieb gegenständlicher Photovoltaikanlage erzielen würde. Vor allem die sonstigen Betriebsausgaben würden sich ab 2012 jedenfalls verringern (geringere Steuerberatungskosten); 2011 hätte sich ein geringfügiger Verlust aufgrund des Berufungsverfahrens (höhere Steuerberatungskosten) ergeben.

< Rechnungen an Gattin:

Quartalsweise Abrechnung an die Gattin unter Ausweis der Umsatzsteuer (20%). Die entsprechenden Beträge seien an den Beschwerdeführer bar ausbezahlt worden.

Mit **Vorlagebericht vom 31. Mai 2011** wurde die Berufung gegen Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Mit **Eingabe vom 21. März 2014** zog der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung sowie die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2008 zurück.

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer hat auf dem Dach des landwirtschaftlich genutzten Fahrsilos eine sogenannte Photovoltaikanlage errichtet.

Der Beschwerdeführer verkauft einerseits überschüssigen Strom an die E andererseits an den von der Gattin betriebenen landwirtschaftlichen Betrieb sowie private Wohnhaus. Eine Trennung zwischen Land- und Forstwirtschaft und Wohnhaus wird nicht gemacht. An die Gattin wird mittels eigenen Rechnungen (inkl. Umsatzsteuer) abgerechnet, wobei jener Betrag verrechnet wird, den die Gattin an einem anderen Stromlieferanten (E) zu zahlen hätte. Mittels Gutschriften (inkl. Umsatzsteuer) wird mit dem anderen Abnehmer (E) abgerechnet.

Es wird somit der gesamte produzierte Strom an diese zwei Abnehmer verkauft.

Im Jahr 2004 hat der Beschwerdeführer auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet.

Der Beschwerdeführer beantragte hinsichtlich der Errichtung und dem Betrieb die jeweiligen in Rechnung gestellten Vorsteuern.

Die Lieferungen wurden der Umsatzsteuer unterzogen.

Stromerzeugung: ca. 8.700 kWh p.a.

Lieferung ins Netz der Firma E: ca. 40%

Lieferung an die Gattin (Privat und L+F): ca. 60%

Zu beurteilen ist gegenständlich ob es sich bei der hier vorliegenden Betätigung einerseits eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt und andererseits ob allenfalls ein Nebenbetrieb zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorliegt.

Bei dieser Entscheidung ist das Erkenntnis des VwGH vom 25.7.2013, 2009/15/0143 (als Erledigung der Entscheidung des UFS RV/0254-L/07 vom 28.5.2009) bzw. das Urteil des EuGH vom 20.6.2013, Rs Fuchs C-219/12 zu beachten.

B) Rechtliche Würdigung:

a) Einkommensteuer 2008:

Der Beschwerdeführer hat mit Eingabe vom 20. März 2014 die im Beschwerdeverfahren gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 9. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 2011 eingebrauchte Berufung/Beschwerde vom 9. Februar 2011 zurückgenommen.

Die Beschwerde ist somit gemäß § 256 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 278 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos zu erklären (mit Beschluss).

Damit erwächst der Bescheid vom 7. Jänner 2011 wieder in Rechtskraft.

Das Beschwerdeverfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 ist somit beendet.

aa) Revision (Einkommensteuer 2008):

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Art. 133 Abs. 9 Bundes-verfassungsgesetz (B-VG) und § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz (VwGG) unzulässig.

In Art. 133 Abs. 4 ist nur die Revision bezüglich Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte geregelt, die Regelung bezüglich Beschlüsse findet sich in Art. 133 Abs. 9 B-VG.

b) Umsatzsteuer 2004 und 2005:

< Unternehmereigenschaft:

Entscheidungswesentlich ist hier, ob der Beschwerdeführer eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit vorsteuerabzugsberichtigt und umsatzsteuerpflichtig ist oder rein privatwirtschaftlich handelt. Ein weiteres Entscheidungskriterium wird sein, in welcher Art und Weise bzw. in welchem Ausmaß die Stromproduktion ein Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung ist.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gem. § 2 Abs. 2 UStG 1994 ist ein Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zur erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitglieder tätig wird.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:
Z 1: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gem. § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind.

Unstrittig ist, dass die Firma P dem Beschwerdeführer die Lieferung und Errichtung der streitgegenständlichen Photovoltaikanlage in Rechnung gestellt (und auch tatsächlich geliefert und geleistet) hat. Die Firma P ist jedenfalls Unternehmer und auch die entsprechenden Rechnungen erfüllen die Bestimmungen des § 11 UStG 1994. Dieser Sachverhalt wird auch seitens des Finanzamtes nicht in Abrede gestellt.

Als weitere Voraussetzung ist die **Unternehmereigenschaft** des Beschwerdeführers zu prüfen (§ 2 Abs. 2 UStG 1994):

Bei richtlinienkonformer Anwendung des § 2 Abs. 2 UStG 1994 muss dabei eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG-Richtlinie ausgeübt werden. Demnach gilt als Steuerpflichtiger (Unternehmer), wer eine der in Artikel 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EG genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage erfüllt diese Voraussetzungen, wenn er als Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgt (vgl. Finanzgericht München vom 25.1.2007, 14 K 1899/04).

Diese Feststellung ist aufgrund der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles zu beurteilen. Kann ein Gegenstand - wie vorliegend - seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. In diesem Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (vgl. EuGH vom 26.9.1996, Rs C-230/94; "Fall Enkler").

Der Beschwerdeführer hat eine Photovoltaikanlage zur Stromerzeugung errichtet und liefert den produzierten Strom an die Vertragspartner.

Ein Vertragspartner tritt im Geschäftsverkehr als "Käufer" und "Verkäufer" von Strom auf (Firma E). Der zweite Vertragspartner (Gattin) kauft und verbraucht den bezogenen Strom im Bereich der Landwirtschaft bzw. im privaten Wohnhaus – eine klare Trennung wurde hier nicht vorgenommen.

Es ist also jedenfalls von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auszugehen.

Bei dem Produkt Strom bzw. dessen Erzeugung kann auch nicht von einer Betätigung im Rahmen einer persönlichen Neigung (Hobbytätigkeit) ausgegangen werden.

Dem Beschwerdeführer wird für die Lieferung ins Netz ein fremdüblicher Preis bezahlt; aber auch für die Lieferung an die Gattin wird jener Preis bezahlt, welchen die Gattin an einen fremden Anbieter zu zahlen hätte. Eine Fremdunüblichkeit ist hinsichtlich der Höhe der Vergütung jedenfalls nicht gegeben.

Da das Produkt Strom kein Wirtschaftsgut ist, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und keine Tätigkeit darstellt, die typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, kann auch keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegen (vgl. Liebhabereiverordnung BGBI 1993/33 § 1 Abs. 2).

Gemäß den vorgelegten Aufzeichnungen wurde im berufungsgegenständlichen Zeitraum ein geringfügig höherer Anteil an die Gattin geliefert als an den Netzbetreiber E.

Da also der gesamte Strom laufend verkauft wird, ist jedenfalls das gesetzliche Erfordernis der Nachhaltigkeit erfüllt.

Es ist nicht entscheidungserheblich, ob der Beschwerdeführer die Absicht der Erzielung eines Umsatzsteuerüberschusses gehabt hat oder ob bzw. inwieweit der Solarstrom wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des eigenen Hauses zu mindern, denn wie bereits erwähnt, ist es gem. Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/ESG gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird. Ebensowenig ist eine

Gewinnerzielungsabsicht erforderlich (vgl. Finanzgericht München vom 25.1.2007, 14 K 1899/04).

Durch die Nutzung der Photovoltaikanlage zur Einnahmenerzielung ist jedenfalls die Unternehmereigenschaft gegeben.

Es würde auch zu keinem anderen Ergebnis führen, wenn die Lieferung an die Gattin des Beschwerdeführers als Privatnutzung (Eigenverbrauch; Privatentnahme) angesehen werden würde.

Leistung bzw. Lieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 1) bedeutet, dass das tatsächliche Erbringen der Leistung bzw. Lieferung bedeutend ist. Das Erfüllungsgeschäft ist maßgeblich. Dieses ist gegeben, wenn der Leistende die vereinbarte Leistung bzw. Lieferung bereitstellt; der Partner darüber verfügen kann.

Der Beschwerdeführer speist den Strom aus seiner Anlage in die Netze der jeweiligen Abnehmer. Auch wenn nur der überschließend erzeugte Strom (also der produzierte, abzüglich der sofort selbst verbrauchte Strom) geliefert werden würde, so würde der Partner darüber verfügen und diesen wieder verkaufen können.

Dem Unternehmer steht es grundsätzlich frei, gemischt genutzte Gegenstände ganz oder teilweise seinem Unternehmen zuzuordnen.

Maßgeblich ist die Nutzung des konkreten Wirtschaftsgutes "Photovoltaikanlage". Diese wird überwiegend unternehmerisch genutzt, egal ob die Lieferung an die Gattin als „Fremdlieferung“ oder der nicht an die Firma E als Eigennutzung (Eigenverbrauch, Privatentnahme) angesehen werden würde.

Ob und in welchem Umfang weiterer privater (Strom)Konsum erfolgt, ist für die Frage, ob die Anlage unternehmerisch oder nicht unternehmerisch verwendet wird, unerheblich. Der Umfang des privaten Konsums ist grundsätzlich unerheblich für die Unternehmereigenschaft, es sei denn, unternehmerisch zugeordnete Gegenstände werden privat genutzt. Hierfür schreibt das Gesetz (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) die 10%-Grenze vor. Weitere Beschränkungen ergeben sich aus dem Gesetz nicht.

Der Beschwerdeführer nutzt die Photovoltaikanlage jedenfalls zu mindestens 10% für sein Unternehmen; auch dann wenn man davon ausgeht, dass nur der überschüssige Strom in das Netz eingespeist wird (das heißt also, wenn die Lieferung an den Betrieb der Gattin nicht anerkannt werden würde).

Unter diesen Umständen kann der Beschwerdeführer seine Anlage insgesamt (zu 100%) seinem Unternehmen zuordnen und den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage geltend machen (vgl. BFH vom 11.4.2008, V R 10/07; BFH vom 18.12.2008, V R 80/07).

Durch das Geltendmachen des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten bzw. der Verzichtserklärung (U12) gab der Beschwerdeführer bereits zum Zeitpunkt der Errichtung diese Zuordnung unzweifelhaft bekannt. Es ist also jedenfalls auch eine zeitnahe Zuordnung erfolgt (vgl. BFH vom 11.4.2008, V R 10/07).

Dieser Sachverhaltsdarstellung folgend, kann auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a nicht greifen.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist diese gesetzliche Bestimmung überhaupt nicht anwendbar.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a erfasst nur jene Aufwendungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sind. Diese Bestimmung ist richtlinienkonform eng auszulegen (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG, § 12, Rz 111).

§ 20 umfasst Aufwendungen für den Haushalt, für den Unterhalt sowie für die Lebensführung des Steuerpflichtigen. Bei den in § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 umschriebenen Aufwendungen handelt es sich um solche, die ihren Ursprung in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben bzw. deren Zweck auf die private Sphäre gerichtet ist. Nicht anwendbar ist diese Bestimmung jedoch für Wirtschaftsgüter, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet werden (z.B. Fernsehapparat im Gästezimmer eines Gasthauses) sowie für Aufwendungen, bei denen eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist. Unter § 20 EStG fallen daher auch nicht der Aufwand für ein auch betrieblich genutztes Kraftfahrzeug, Computer, Telefaxgerät oder Telefon (vgl. VwGH 16.9.1992, 90/13/0291; VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

Folgt man dieser Rechtsansicht, so kann von der gegenständlichen Photovoltaikanlage jedenfalls die Vorsteuer geltend gemacht werden. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist eine betriebliche (Mit-)Veranlassung jedenfalls gegeben. Da keine Mitteilung über eine anteilige Zuordnung an das Finanzamt erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer den Gegenstand zu 100% als für das Unternehmen behandelt wissen will (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG, § 12, Rz 86/6).

Für die Lieferung ins Netz muss der Beschwerdeführer Umsatzsteuer entrichten, da er gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet hat.

Diese Ansichten wurden auch im Urteil des EuGH vom 20.6.2013, Rs Fuchs C-219/12 bestätigt.

"Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass der Betrieb einer auf oder neben einem Wohnhaus angebrachten Photovoltaikanlage, die derart ausgelegt ist, dass zum einen die Menge des erzeugten Stroms die durch den Anlagenbetreiber insgesamt privat verbrauchte Strommenge immer unterschreitet und zum anderen der erzeugte Strom gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert wird, unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne dieses Artikels fällt.“

Diesem Urteil folgte auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.7.2013, GZ 2009/15/0143.

Auch hier wurde festgehalten, dass unter den hier vorliegenden Umständen festzustellen ist, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit der Lieferung von Strom unabhängig von dem Vorgang ist, mit dem der Betreiber der Photovoltaikanlage Strom für seinen Haushaltsbedarf aus dem Netz bezieht und dass deshalb das Verhältnis zwischen der Menge des erzeugten Stroms einerseits und der des verbrauchten Stroms andererseits für die Einstufung dieser Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit keine Rolle spielt.

Zusammengefasst kann also Folgendes festgehalten werden:

Wird der erzeugte Strom beim Betrieb einer Anlage zur Erzeugung von Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist, liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG 1994 vor.

Das heißt, es würde auch eine unternehmerische Tätigkeit vorliegen, wenn nicht der gesamte produzierte Strom weitergeliefert würde.

Entscheidungswesentlich ist, dass sich der Stromproduzent (Beschwerdeführer) bereits zu Beginn der Tätigkeit entscheidet, in welchem Ausmaß er die Anlage dem Unternehmen zuordnet, da eine nachträgliche Einlage nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.

Voraussetzung für eine Zuordnung ist, dass der Gegenstand zu mindestens 10% für unternehmerische Zwecke genutzt wird (§ 12 Abs. 1 Z 1).

Ordnet der Unternehmer zulässigerweise eine sowohl unternehmerisch als auch privat genutzte Anlage insgesamt seinem Unternehmensvermögen zu, ist die Vorsteuer aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten in vollem Umfang abziehbar.

Der Beschwerdeführer hat bereits vor Beginn seiner Tätigkeit die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

In der Umsatzsteuererklärung hat er die gesamte Produktion als Lieferung angeführt, sowie die gesamte Vorsteuer beantragt.

Wiederholend wird hier nochmals darauf hingewiesen, dass hinsichtlich des Umsatzes (hinsichtlich der Umsatzsteuer) kein anderes Ergebnis resultieren würde, wenn Privatnutzung (Privatentnahme) statt Lieferung an die Gattin anzunehmen wäre (*Anmerkung Richter: Die Gattin hat keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht*).

Die selbst verbraucht Energie wäre diesfalls als Entnahmeeigenverbrauch zu behandeln.

§ 3 Abs. 2 UStG 1994:

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- ...

Gem. § 4 Abs. 8 UStG 1994 bemisst sich der Umsatz

a) im Falle des § 3 Abs. 2 nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand

oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes.

Elektrizität wird jedenfalls körperlichen Gegenständen gleichgestellt (vgl. Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL; § 3 Abs. 13 UStG 1994).

Gemäß diesen genannten Bestimmungen gilt der hier streitgegenständliche Eigenverbrauch jedenfalls als Lieferung im Sinne des § 3 UStG 1994.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage ist anzuführen, dass die angefallenen Selbstkosten nur dann anzusetzen wären, wenn ein Einkaufspreis für Strom nicht zu ermitteln wäre.

Vorrangig ist der Einkaufspreis und nur hilfsweise auf die Selbstkosten abzustellen (vgl. hierzu das Erkenntnis des BFH bei vergleichbarer österreichischer Rechtslage: BFH 12.12.2012, XI R 3/10).

Es wäre demnach der gleiche Tarif anzuwenden, welcher beim Verkauf an die Gattin Anwendung gefunden hat.

In Anlehnung an diese Ausführungen ist die Umsatzsteuer entsprechend den erklärten Daten festzusetzen.

< land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb:

Der Darstellung des Finanzamtes im Vorlagebericht, dass allenfalls ein Nebenbetrieb zur Land- und Forstwirtschaft bestehen würde, ist ebenfalls eine Absage zu erteilen.

Bei einer derartigen Ansicht wären die umsatzsteuerlichen Belange analog zur besonderen umsatzsteuerlichen Pauschalierung dieser Betriebe zu behandeln (Umsatzsteuerpauschalierung; § 22 Abs. 1 UStG 1994).

Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (und § 30 Abs. 8 BewG 1955) gilt ein Betrieb, der einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb seiner Funktion nach zu dienen bestimmt ist. Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb ist seinem Wesen nach ein Gewerbebetrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb dient; zusammen bilden sie einen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Ein Nebenbetrieb muss auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung tatsächlich zur Landwirtschaft und Forstwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen.

Zur Beurteilung, ob ein Nebenbetrieb oder ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt, ist das Gesamtbild der Verhältnisse ausschlaggebend, wobei Umsatz und Gewinn Anhaltspunkte sein können.

Als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe kommen sowohl Be- und/oder Verarbeitungsbetriebe als auch Substanzbetriebe in Betracht.

< Substanzbetriebe:

Substanzbetriebe (Abbau von Sand, Schotter, ...) stellen land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe dar, wenn die abgebaute Bodensubstanz zumindest überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.

Der für den Verkauf von Wasser (auf Grund einer Wasserberechtigung des Land- und Forstwirtes) erzielte Erlös ist durch die Pauschalierung nicht abgegolten (vergleichbar einem Substanzbetrieb; vgl. EStR Rz 4228).

Ein derartiger Substanzbetrieb liegt nach Ansicht des erkennenden Gerichtes beim Betrieb der hier streitgegenständlichen Photovoltaikanlage keinesfalls vor. Es wird nicht die Substanz des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zur Erzielung von Einnahmen verwendet, sondern die Energie der Sonne in Strom umgewandelt.

Auch die überwiegende Verwendung im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist nicht gegeben, da gegenständlich die gesamte produzierte Energie verkauft wird (Volleinspeiser).

Der Darstellung im Erlass des BMF vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013 kann hier nicht gefolgt werden (Anmerkung: als Nachfolgeregelung zu Erlass BMF 8.10.2012, BMF-010203/0452-VI/6/2012 wäre diese Bestimmung allenfalls erst ab der Veranlagung 2013 anzuwenden).

Derartige Regelungen sind allerdings als Entscheidungsgrundlage für das erkennende Gericht nicht bindend.

< Be- und Verarbeitungsbetriebe:

Ein Verwertungsbetrieb und Verarbeitungsbetrieb liegt vor, wenn ausschließlich oder überwiegend im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb durch Urproduktion erzeugte Produkte entweder unverändert oder nach Bearbeitung oder Verarbeitung veräußert werden.

Urproduktion ist die Herstellung eines Produktes mit Hilfe von Naturkräften bis zu einer Zustandsstufe, die marktfähig ist.

Be- und Verarbeitung bedeutet, dass aus dem Urprodukt ein neues Wirtschaftsgut mit anderer Marktähnlichkeit entsteht.

Bei der Produktion von Strom kann auch hier keine Verwertung bzw. Verarbeitung eines landwirtschaftlichen Urproduktes erkannt werden. Strom stellt nach Ansicht des erkennenden Gerichtes keinesfalls ein Urprodukt eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dar. Auch die sog. Urprodukteverordnung (BGBl II 2009/410) gibt hierzu keinerlei Veranlassung.

Auch wenn die Darstellungen in den Richtlinien des BMF für das erkennende Gericht keine verbindlichen Rechtsquellen darstellen, wird trotzdem auch auf die dort dargestellten Ansichten eingegangen.

Selbst nach den Einkommensteuerrichtlinien (EStR Rz 4222) stellt die Erzeugung von Energie, z.B. durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft keinen Nebenbetrieb dar, denn dabei handelt es sich nach der in der Land- und Forstwirtschaft herrschenden Verkehrsauffassung weder um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens noch um eine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen noch um die Verwertung selbstgewonnener Erzeugnisse.

Auch wenn die Erzeugung von Energie durch Sonnenkraft (Photovoltaikanlage) hier nicht explizit angeführt ist, so ist jedenfalls eine hinreichende Vergleichbarkeit zu erkennen.

Die EStR stellen hier auf den Verbrauch der Energie ab. Wird die Energie überwiegend für landwirtschaftliche Zwecke verwendet, ist die Anlage der Landwirtschaft zuzurechnen.

Dieser Ansicht ist nach den vorigen Darstellungen keinesfalls zu folgen.

Einerseits wird Strom produziert und verkauft; andererseits wird Strom eingekauft und verbraucht. Wie die Abrechnung vorgenommen wird, ist hier nicht von Bedeutung (vgl. hierzu EuGH C-219/12 Fuchs vom 20.6.2013; daran anschließend auch VwGH 2013/15/0201 vom 25.7.2013).

In der Entscheidung des UFS vom 17.4.2008, RV/0391-L/08 wird dargestellt, dass es sich bei der Stromerzeugung um einen engen Zusammenhang mit der Landwirtschaft handelt und diese wegen ihrer untergeordneten Bedeutung nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht. Es liegt eine organisatorische und wirtschaftliche Verflechtung vor (Betreuung vom Beschwerdeführer und auf dem Dach des landwirtschaftlichen Anwesens montiert).

Wie schon oben dargestellt, kann dieser Ansicht hier nicht gefolgt werden.

Die Stromerzeugung kann keinesfalls mit dem Tätigwerden im land- und forstwirtschaftlichen Bereich gleichgestellt werden. Das Dach des Wirtschaftsgebäudes dient hier nur als Ort der Produktion; die Photovoltaikanlage ist aber kein wesentlicher Bestandteil des Objektes. Es ersetzt auch nicht Teile des Daches – es handelt sich hier um eine sog. „Aufdach-Montage“. Es ist ein bewegliches und selbständige bewertbares Anlagegut, welches nicht im landwirtschaftlichen Gebäude „aufgeht“. Dass die Photovoltaikanlage ein selbständige bewertbares Wirtschaftsgut darstellt, wurde bereits im Zusammenhang mit der sog. Investitionszuwachsprämie judiziert (vgl. UFS 7.5.2007, RV/0534-L/05).

Auch die deutsche BFH Rechtsprechung geht davon aus, das sowohl eine dachintegrierte Photovoltaikanlage als auch eine Aufdach-Anlage ein gegenüber dem Gebäude selbständiges Wirtschaftsgut darstellt (vgl. BFH 19.7.2011, XI R 29/09; 19.7.2011, XI R 29/10 und 19.7.2011, XI R 21/10).

Unter Beachtung dieser Darstellungen ist folglich jedenfalls von einem eigenen Unternehmen „Stromproduktion“ auszugehen, welches weder dem Privatbereich noch der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen ist, sondern einen eigenen Gewerbebetrieb darstellt.

Da es sich gegenständlich um einen sog. „Volleinspeiser“ handelt, und somit die gesamte produzierte Strommenge mit Umsatzsteuer verkauft wird, erübrigts sich der Ansatz eines Verwendungseigenverbrauches, da für den Strombezug jedenfalls Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde.

Zu beachten ist hierbei aber jedenfalls auch, dass der Beschwerdeführer nicht der Betreiber des Land- und Forstwirtschaftlichen Betriebes ist, sondern seine Gattin.

Diesen Ausführungen folgend, war spruchgemäß zu entscheiden.

bb) Revision (Umsatzsteuer 2004 und 2005)

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Rechtfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Hinsichtlich der unternehmerischen Tätigkeit wurde der hier streitgegenständliche Sachverhalt sowohl vom EuGH (Rs Fuchs C-219/2 vom 20.6.2013) als auch vom VwGH (2009/15/0143 vom 25.7.2013) bereits eingehend einer rechtlichen und sachlichen Prüfung unterzogen.

Nicht restlos geklärt ist allerdings der Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (Nebenbetrieb, Nebentätigkeit). Hier gibt es unterschiedliche Rechtsansichten zur gegenständlichen Beurteilung (vgl. UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07; 7.5.2007, 0354-L/05).

Seitens des Verwaltungsgerichtshofes fehlt diesbezüglich eine klare Rechtsprechung. Unter diesen Gegebenheiten ist gemäß oben genannter gesetzlicher Bestimmung eine Revision zuzulassen.