

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Adresse, gegen den Bescheid des FA Braunau Ried Schärding (StNr xx/xxx) vom 3. August 2010, betreffend Umsatzsteuer 2009 zu Recht erkannt.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs 1 BAO abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Bisheriger Verfahrensverlauf

Bf (in der Folge: der Beschwerdeführer: Bf) gab mittels Eingabe vom 19. Juni 2009 dem Finanzamt Braunau Ried Schärding den Beginn eines Gewerbebetriebes – Betrieb einer Photovoltaikanlage – bekannt. Mit gleichem Datum übermittelte der Bf die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994, mit welcher er auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Jahr 2009 verzichtete.

Der Bf brachte für das 4. Quartal 2009 eine Umsatzsteuervoranmeldung ein, in welcher eine Abgabengutschrift in der Höhe von EUR 9.871,40 angegeben war. Laut Aktenvermerk wurde diese vom FA Schärding am 25. Februar 2010 freigegeben.

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 30. August 2010 wurde die Umsatzsteuer mit EUR 0,00 festgesetzt. Das zuständige Finanzamt begründete dies mit dem Fehlen eines eigenen Unternehmens für Stromerzeugung. Laut Ansicht des Finanzamtes sei die Photovoltaikanlage auf Grund der wirtschaftlichen und organisatorischen Verflechtung der vom Bf und dessen Ehefrau betriebenen Landwirtschaft zuzurechnen. Die Photovoltaikanlage sei auf dem Remisendach der Landwirtschaft angebracht. Der Bf

sei „Volleinspeiser“ und habe bisher das Doppelte an Strom verbraucht, als die Anlage bis dato erzeugt hätte (geliefert: 7 263 KW-Stunden, zurückgekauft: 13.939 KW-Stunden). Der Verbrauch falle darüber hinaus überwiegend in der Landwirtschaft an. Der Bf betreibe zwar die Photovoltaikanlage alleine, auch habe nur er den Vertrag mit der FA. ÖMAG Abwicklungsstelle zur Lieferung von Ökostrom geschlossen, der Rückkauf erfolge aber durch die Landwirtschaft des Bf und dessen Ehefrau. Dies sei eine Gestaltung aus rein steuerlichen Gründen. Ein Vorsteuerabzug stehe mangels Unternehmereigenschaft daher nicht zu.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 brachte der Bf am 16. September 2010 Berufung ein. Nach Ansicht des Bf handle es sich bei der Photovoltaikanlage sehr wohl um einen Gewerbebetrieb, welcher zwar auf der Remise der Landwirtschaft montiert sei, aber sowohl vom Bf angeschafft worden sei, als auch von ihm betrieben würde. Die Montage sei aufgrund eines mündlichen Duldungsvertrages zwischen ihm und der Landwirtschaft, welche vom Bf und seiner Ehefrau betrieben werde, erfolgt. Würde man eine Tischlerei oder einen Autohandel auf dem Gelände der Landwirtschaft betreiben, würde dies das Finanzamt wohl auch nicht als Teil der Landwirtschaft sehen und in die Pauschalierung miteinbeziehen.

Gleichzeitig gab der Bf an, mit der Anlage viel mehr Strom ins Netz einzuspeisen, als für den eigenen Haushalt verbraucht würde. Da es keinen eigenen Zähler für den Haushalt gäbe, müsse der Verbrauch geschätzt werden. Das Ministerium würde bei 4 Personen von einem Verbrauch von 4 500 KWh ausgehen. Die Stromerzeugung der Anlage betrage 7 263 KWh. Der Verbrauch der Landwirtschaft spiele keine Rolle und der Betrieb der Photovoltaikanlage sei jedenfalls als Gewerbebetrieb anzusehen. Bisher habe das auch das Finanzamt so gesehen, da es eine UID Nummer vergeben habe.

Die Berufung (jetzt Beschwerde) wurde mit Vorlagebericht am 13. April 2011 dem UFS (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht) vom zuständigen Finanzamt zur Entscheidung vorgelegt, die Abweisung der Berufung als unbegründet beantragt und der Bf von der Vorlage verständigt.

Würdigung durch das Bundesfinanzgericht

Der Beschwerdeführer hat auf dem Dach der von der Gemeinschaft "Bf und Gattin" land- und forstwirtschaftlich genutzten Remise eine Photovoltaikanlage errichtet. Laut übereinstimmenden Angaben des Bf und des zuständigen Finanzamtes wird der gesamte Strom im Namen und auf Rechnung des Bf an die ÖMAG Abwicklungsstelle verkauft (Volleinspeiser). Der für den Privatbereich sowie die gemeinschaftlich betriebene Land- und Forstwirtschaft benötigte Strom wird unabhängig von der Stromeinspeisung wie von jedem anderen Strombezieher von der Energie AG durch den Bf und seine Ehefrau aus dem Netz zugekauft.

Die Anlage ging mit 11. Dezember 2009 in Betrieb und hat eine Nennleistung von 15 kWp. Bis zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2009 am 30. August 2010 wurden 7 263 KWh eingespeist und 13 939 KWh zurückgekauft. Der Verbrauch für einen 4-Personen-Privathaushalt beträgt im Durchschnitt 4 500 KWh pro Jahr.

Die Photovoltaikanlage wurde alleine vom Bf angekauft, sämtliche Rechnungen lauten auf seinen Namen. Ebenso wurde der Stromliefervertrag alleine mit dem Bf abgeschlossen. Für die Errichtung der Anlage beantragte der Bf die Berücksichtigung von Vorsteuern aus den getätigten Investitionen in der Höhe von EUR 9.871,40. Dahingehend wurden ordnungsgemäße Rechnungen gemäß § 11 UStG 1994 vorgelegt.

Der Bf ist im eigenen Namen nach Außen als Unternehmer aufgetreten und ist selbständig und nachhaltig zur Einnahmenserzielung tätig geworden.

Der Bf hat auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet und in den Umsatzsteuerklärungen der Jahre 2010 bis 2015 Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (KZ 000) im Ausmaß von durchschnittlich EUR 3.650,00 angegeben. Dies wiederum ergibt eine durchschnittliche Umsatzsteuerlast in den Folgejahren von EUR 730,00 pro Jahr.

Rechtliche Würdigung

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob es sich beim Betreiben der Photovoltaikanlage durch den Bf um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt und dieser dadurch vorsteuerabzugsberechtigt und umsatzsteuerpflichtig ist, oder ob die Aufwendungen dafür für den Haushalt bzw die Lebensführung des Bf getätigt wurden und somit gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 EStG 1988 kein Vorsteuerabzug zusteht.

Weiters ist zu beurteilen, ob das Betreiben der Anlage in Wirklichkeit der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinschaft "Bf und Gattin" zuzuordnen ist und somit kein gesonderter Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage zulässig ist, weil dieser als im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft abpauschaliert anzusehen ist.

1) Unternehmereigenschaft:

Wie der VwGH mittlerweile in Folge des Urteiles des EuGH (EuGH 20.6.2013, Rs C-219/12) entschieden hat (VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201), ist als Unternehmer iSd UStG 1994 anzusehen, wer eine Photovoltaikanlage betreibt und den damit produzierten Strom regelmäßig entgeltlich an das Netz liefert. Bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 steht diesem Betreiber auch der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage zu. Diese weiteren Voraussetzungen wie eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung oder der Regelbesteuerungsantrag liegen unstrittig vor. Nach dem angeführten Judikat ist bei derartigen Sachverhalten auch für eine

Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder des § 3 Abs. 2 UStG 1994 kein Raum.

Dem genannten Urteil des EuGH kann (siehe insbes. Rz 31) auch entnommen werden, dass die Menge des erzeugten Stromes und des verbrauchten Stromes sowie der Zweck, für den Strom aus dem Netz zugekauft wird, für die Qualifikation der Lieferungen des Stromes an das Netz keine Rolle spielen. Es ist somit ohne Bedeutung, ob der Bf und/oder der Bf mit seiner Gattin Strom neben der Deckung des Haushaltsbedarfes auch Strom für Zwecke der Land- und Forstwirtschaft zugekauft hat.

Laut den vorliegenden Aufzeichnungen wurde im berufungsgegenständlichen Zeitraum (2009) noch kein Strom geliefert bzw. noch nicht verrechnet. Dies resultiert aus der Tatsache, dass die Anlage erst 20 Tage vor Ende des Jahres in Betrieb genommen wurde. In den darauffolgenden Jahren wurde regelmäßig tatsächlich Strom geliefert. Es ist also jedenfalls auch das gesetzliche Erfordernis der Nachhaltigkeit erfüllt.

Bei gegebenem Sachverhalt ist somit nach der angeführten Rechtsprechung der Betrieb der Anlage im Ergebnis eine unternehmerische Tätigkeit, welche auch zum Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage berechtigt.

Da auch die weiteren Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges nach § 12 UStG 1994 unstrittig vorliegen, war der Vorsteuerabzug im Rahmen der ersten Fragestellung zu bejahen.

2) Land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt aber in Wirklichkeit keine eigenständige unternehmerische Tätigkeit des Bf vor. Vielmehr sei dies nur aus steuerlichen Gründen derart dargestellt worden. Tatsächlich würde ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb der vom Bf und dessen Gattin gemeinschaftlich betriebenen Landwirtschaft vorliegen, bei dem aufgrund der Anwendung der Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 sämtliche Vorsteuern "abpauschaliert" seien und zusätzliche Vorsteuern nicht abgezogen werden könnten.

Wie aber das BFG mittlerweile – in Abwendung von der älteren UFS-Ansicht (UFS vom 7.5.2007, RV/0534-L/05) schon mehrfach entschieden hat (BFG vom 11.3.2014, RV/5100026/2010; 8.5.2014, RV/0534 8.5.2014, RV/5100278/2011), ist im Betrieb einer Photovoltaikanlage kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb zu sehen.

Ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (und § 30 Abs. 8 BewG 1995) muss auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung tatsächlich zur Land- und Forstwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen. Ausschlaggebend für die Beurteilung ist das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei Umsatz und Gewinn Anhaltspunkte sein können. Als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe kommen sowohl Be- und/oder Verarbeitungsbetriebe als auch Substanzbetriebe in Betracht.

Substanzbetriebe (Abbau von Sand, Schotter usw.) stellen dann land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe dar, wenn die abgebaute Bodensubstanz zumindest überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. Verwertungs- und Verarbeitungsbetriebe liegen vor, wenn ausschließlich oder überwiegend im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb durch Urproduktion (Herstellung eines Produktes mit Hilfe von Naturkräften bis zu einer marktfähigen Zustandsstufe) erzeugte Produkte entweder unverändert oder nach Be- bzw. Verarbeitung veräußert werden.

Bei der hier streitgegenständlichen Photovoltaikanlage wird aber nicht die Substanz des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes herangezogen um Einnahmen zu erzielen, sondern Sonnenenergie in Strom umgewandelt. Weiters stellt Strom kein Urprodukt eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dar. Auch in der sog. Urprodukteverordnung (BGBl II 2009/410) findet sich kein Hinweis auf eine derartige Zuordnung.

Ein derartiger Substanz- bzw. Be- oder Verarbeitungsbetrieb liegt nach Ansicht des Gerichtes also nicht vor.

Auch nach den – für die richterliche Entscheidung nicht bindenden – Einkommensteuerrichtlinien (EStR Rz 4222) stellt die Erzeugung von Energie durch zB Solarenergie keinen Nebenbetrieb dar. Die Erzeugung von Energie mittels Photovoltaik ist in den Richtlinien zwar nicht explizit angeführt, mit der Energiegewinnung durch Solaranlagen aber hinreichend vergleichbar.

Die EstR weisen aber auch darauf hin, dass bei überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendeter Energie, ein Substanzbetrieb (Nebenbetrieb) hinsichtlich der an Dritte veräußerten Energie vorliegen kann. Dieser Ansicht kann aufgrund der Rechtsprechung des EuGH (EuGH vom 20.6.2013 C-219/12) sowie der Meinung des VwGH (VwGH 2013/15/0201) nicht gefolgt werden. Die Tätigkeit der Lieferung von Strom ist unabhängig von dem Vorgang zu sehen, mit dem der Betreiber der Photovoltaikanlage Strom bezieht. Die Abrechnungsmodalitäten sind nicht von Bedeutung.

Entgegen der Ansicht des entscheidenden Gerichtes ging der UFS in der Entscheidung RV/0391-L/08 vom 17.4.2008 davon aus, dass aufgrund der untergeordneten Bedeutung der Photovoltaikanlage diese gleichsam im landwirtschaftlichen Betrieb aufgeht. Die Photovoltaikanlage stellt allerdings ein bewegliches und selbständig bewertbares Anlagegut dar (vgl. UFS 7.5.2007, RV/0534-L/5), welchem das Remisendach des landwirtschaftlichen Betriebes lediglich als Ort der Produktion dient, aber keinesfalls ein wesentlicher Bestandteil des Daches ist.

Auch die deutsche BFH Rechtsprechung geht davon aus, dass 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; 19.7.2011, XI R 21/10).

Selbst wenn die Anlage somit von der Gemeinschaft "Bf und Gattin" betrieben werden würde, würde dieser der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage zustehen. Es

ist somit kein steuerlicher Grund für eine allfällige steuerlich günstige Gestaltung zur Erlangung des Vorsteuerabzuges zu erkennen.

Nach Ansicht des Richters ist das Betreiben der Anlage aufgrund des Auftretens des Bf nach Außen alleine dem Unternehmen des Bf zuzurechnen und es liegt auch aus diesem Grund kein Nebenbetrieb einer Landwirtschaft vor.

Aus diesen Darstellungen folgt, dass jedenfalls von einem eigenen Unternehmen „Stromproduktion“ auszugehen ist, welches weder dem Privatbereich noch dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen ist, sondern einen eigenen Gewerbebetrieb des Bf bzw ein umsatzsteuerliches Unternehmen darstellt.

Da somit der Vorsteuerabzug dem Bf nach beiden Fragestellungen zusteht und auch eine missbräuchliche Gestaltung zur Erlangung eines Steuervorteiles nicht zu erkennen ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

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

Gemäß 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 Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In diesem Zusammenhang wurde bereits klar judiziert, dass es sich gegenständlich um eine unternehmerische Tätigkeit handelt (vgl UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07; EuGH 20.6.2013, C-219/12; VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201).

Allerdings liegt eine Rechtsprechung des VwGH zur Frage, ob der Betrieb einer Photovoltaikanlage einen zur Landwirtschaft gehörenden Nebenbetrieb darstellt nicht vor. Da die Beantwortung dieser Frage von grundsätzlicher Bedeutung auch für die Beurteilung des hier relevanten Sachverhaltes von Bedeutung sein kann, war die Revision zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 8. März 2016

