

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6. Dezember 2010, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 sowie vom 2. Dezember 2010 betreffend Festsetzung Investitionszuwachsprämie 2004 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bzw. Prämie sind den angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Mit **Eingabe (Verf 24)** vom 20. November 2003 (eingelangt beim Finanzamt am 16. Dezember 2003) gab der Beschwerdeführer bekannt, dass er einen Photovoltaikbetrieb eröffnen werde.

Weiters gab er bekannt (**U 12**), dass er auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichte.

In der übermittelten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2004** wurden Umsätze in Höhe von 1.032,15 € sowie ein Jahresverlust von 584,81 Euro dargestellt. Vorsteuern wurden im Ausmaß von 9.417,40 Euro erklärt.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2004 wurde weiters eine **Investitionszuwachsprämie** in Höhe von 1.008,27 Euro beantragt.

Mit **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2004** vom 27. Juni 2005 wurden die Steuern entsprechend den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

Die Investitionszuwachsprämie wurde in der beantragten Höhe berücksichtigt.

In der übermittelten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2005** wurden Umsätze aus der Photovoltaikanlage in Höhe von 1.500,48 Euro dargestellt.  
Der Jahresgewinn (inkl. der Tätigkeit als Totengräber) wurde mit einem Betrag von 2.469,49 Euro erklärt.

Mit **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2005** vom 16. Oktober 2006 wurden die Steuern entsprechend den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

In der übermittelten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006** wurden Umsätze aus der Photovoltaikanlage in Höhe von 1.094,09 Euro dargestellt.  
Der Eigenverbrauch aus der PV-Anlage wurde mit 208,09 Euro beziffert.  
Der Jahresgewinn (inkl. der Tätigkeit als Totengräber) wurde mit einem Betrag von 1.543,61 Euro erklärt.

Mit **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2006** vom 21. März 2008 wurden die Steuern entsprechend den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

In der übermittelten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007** wurden Umsätze aus der Photovoltaikanlage in Höhe von 1.663,88 Euro dargestellt.  
Der Eigenverbrauch aus der PV-Anlage wurde mit 147,58 Euro beziffert.  
Der Jahresgewinn (inkl. der Tätigkeit als Totengräber) wurde mit einem Betrag von 2.853,97 Euro erklärt.

Mit **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2007** vom 29. April 2009 wurden die Steuern entsprechend den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

In der übermittelten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2008** wurden Umsätze aus der Photovoltaikanlage in Höhe von 1.895,65 Euro dargestellt.  
Der Eigenverbrauch aus der PV-Anlage wurde mit 208,85 Euro beziffert.  
Der Jahresgewinn (inkl. der Tätigkeit als Totengräber) wurde mit einem Betrag von 2.579,08 Euro erklärt.

Mit **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2008** vom 17. Februar 2010 wurden die Steuern entsprechend den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

Im Juni 2010 wurde beim Beschwerdeführer eine sog. **Nachschau** im Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage durchgeführt.

In einem diesbezüglich verfassten Aktenvermerk wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2003 auf einer abschüssigen Wiese neben dem Idw. Betrieb eine PV-Anlage errichtet hätte (freistehende Anlage). Die PV-Anlage hätte eine Leistung von 10 kW und werde als „Überschusseinspeiser“-Anlage betrieben. Die Anlage sei von der Firma M zum Preis von 43.301,00 Euro (netto) angeschafft worden. Dazu seien noch Kosten der Inbetriebnahme in Höhe von 4.402,82 Euro zu berücksichtigen, sodass die Gesamtkosten der Anlage 47.704,13 Euro betragen hätten. Da die Anlage aus Mitteln des Landes OÖ gefördert worden sei, wäre allenfalls die AfA-Bemessungsgrundlage ab der Inbetriebnahme im Jahr 2004 zu überprüfen.

Lt. vorgelegten Unterlagen seien von dieser Anlage im Zeitraum 2007 und 2008 ca. 9.100 kWh geliefert worden. Der Jährliche Strombedarf würde bei ca. 9.800 kWh liegen. Da von der „Ö“ der seit dem Jahr 2004 bestehende Vertrag einseitig von der Ö geändert worden sei (Reduktion des Liefertarifs), sei im Jahr 2009 mit der „A“ ein neuer Stromabnahmevertrag mit besseren Lieferkonditionen eingegangen worden.

Laut vorgelegten Unterlagen würde die Ausgangsstrommenge im Betrieb der PV-Anlagen daher unter dem Eigenverbrauch des Betreibers liegen.

Laut UFS Linz sei daher im Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren Ausgangsstrommenge nicht über dem Eigenbedarf des Betreibers liege, keine unternehmerische Tätigkeit zu sehen.

Mit Bescheiden über die **Wiederaufnahme der Verfahren** betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 6. Dezember 2010 wurden die entsprechenden Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Mit **neuen Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer** 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 vom 6. Dezember 2010 wurden die entsprechenden Abgaben abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

In der diesbezüglichen **Bescheidbegründung** wurden folgende Feststellungen getroffen:

*„Im Jahr 2004 wurde eine Photovoltaikanlage (Überschusseinspeiser) mit einer Nennleistung von 9000 bis 10.000 kWp angeschafft und in Betrieb genommen.*

*Der überschüssige nicht für den Eigenbedarf benötigte Strom wird aufgrund eines Abnahmevertrages an die Oe G GmbH geliefert. Der Strombedarf für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, der gemeinsam mit der Gattin bewirtschaftet wird, beträgt lt. Stromabrechnung der Oe G GmbH jährlich ca. 9.800 kWh (Zeitraum 12. April 2007 bis 6. April 2008).*

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

*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 Zusammenhanges 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 der am 21. Juni 2010 durchgeführten Nachschau ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 21 BAO 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.*

*Die von der Oe G GmbH bezahlten Einspeiseentgelte werden aufgrund eines Abnahmevertrages mittels Gutschriften 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 (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0161). Da hinsichtlich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ein gesonderter Steuerausweis gem. § 22 UStG nicht zulässig ist, wird die ausgewiesene Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 aufgrund der Rechnungslegung geschuldet.*

*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.*

Es ergeben sich zusammenfassend folgende Änderungen (Photovoltaikanlage und Totengräber):

**UMSATZSTEUER:**

	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Umsatz 20%</i>	1.032,15	6.375,48	6.127,18	7.406,46	7.529,50
<i>Umsatz PV</i>	1.032,15	1.500,48	1.094,09	1.663,88	1.895,65
<i>EV PV-Anlage</i>			208,09	147,58	208,85
<i>Umsatz BP</i>	0,00	4.875,00	4.825,00	5.595,00	5.425,00
<i>USt kraft Rg.</i>	206,43	300,10	218,82	332,78	379,13

**VORSTEUER:**

	2004
<i>VSt. lt. Erklärung</i>	9.417,40
<i>VSt. PV-Anlage</i>	-9.417,40
<i>VSt BP</i>	0,00

**EINKOMMENSTEUER:**

	2004	2005	2006	2007	2008
<i>Gewinn Erkl.</i>	-584,81	2.469,49	1.543,61	2.853,97	2.579,08
<i>Erlöse PV-Anlage</i>		1.500,48	1.094,09	1.663,88	1.895,65
<i>EV-PV-Anlage</i>			208,09	147,58	208,85
<i>AfA PV-Anlage</i>		2.352,40	2.352,40	2.352,40	2.352,40
<i>Bew.res. PV-Anl.</i>		1.848,25	1.848,25	1.848,25	1.848,25
<i>Gewinn BP</i>	0,00	1.473,16	745,58	1.546,66	978,73

**Investitionszuwachsprämie:**

	2004
<i>I-Prämie lt. Erklärung</i>	1.008,27
<i>I-Prämie BP</i>	0,00

Mit **Eingabe vom 20. Dezember 2010** wurde **Berufung** gegen die die Zurechnung der Photovoltaikanlage zur Land- und Forstwirtschaft erhoben.

Da die vom Beschwerdeführer betriebene Photovoltaikanlage in der Zeit zwischen 8.00 und 17.00 Uhr die überwiegende Menge an Strom erzeugt und Dieser auf Grund der Betriebsstruktur des Beschwerdeführers, Milchviehhaltung, überwiegend ins öffentliche Netz eingespeist werde, würde es sich sehr wohl um einen Gewerbebetrieb handeln. Der im eigenen Betrieb verbrauchte Strom werde als Eigenverbrauch versteuert. In diesem Zusammenhang werde insbesondere darauf hingewiesen, dass bei einem Milchviehhaltungsbetrieb der Hauptstromverbrauch in den frühen Morgen- und Abendstunden durch den Betrieb der Melk-, Kühlanlagen etc. entstehen würde. Während dieser Zeit würde die Photovoltaikanlage naturgemäß keinen bzw. nur eine sehr geringe Menge an Strom produzieren. Diesen Strom würde der Beschwerdeführer zukaufen. Es werde nochmals darauf verwiesen, dass die Einnahmen und Ausgaben aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage auf Grund der vorangegangenen Ausführungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ab dem Zeitpunkt der Errichtung im Jahr 2004 auszuweisen seien.

Es werde daher beantragt, die neu erstellten Einkommens- und Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2008 rückgängig zu machen sowie die Investitionszuwachsprämie 2004 gem. § 108e EStG anzuerkennen.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 14. Jänner 2011** wurde der Beschwerdeführer um Angabe weiterer Daten ersucht:

„1. Land- und Forstwirtschaft:

a) Es wird ersucht, die Ermittlung des Gewinnes für die pauschalierte Land- und Forstwirtschaft zu übermitteln.

b) Bitte um schriftliche Bestätigung, dass kein Bewirtschaftungsvertrag existiert.

c) Wer tritt gegenüber der AMA und anderen Geschäftspartnern der Landwirtschaft nach außen in Erscheinung (Gemeinschaft der Ehegatten oder nur einer der Ehegatten? Bitte um Vorlage von 3 - 5 Rechnungsmustern [Kopien]).

2. Gewinnermittlung/Prognoserechnung Photovoltaik:

Unabhängig von der Zuordnungsfrage hinsichtlich der Einkunftsart ist auf Grund der völlig verschiedenen Tätigkeiten die gemeinsame Gewinnermittlung für die Photovoltaikanlage und die Tätigkeit als Totengräber unzulässig.

Das Ergebnis der Photovoltaikanlage ist daher künftig herauszulösen.

Falls sich das Finanzamt auf Grund der Ausführungen in der Berufung bzw. der Vorhaltsbeantwortung Ihrer Rechtsansicht anschließen würde, wonach ein Gewerbebetrieb vorliege, wäre Folgendes zu beachten:

Da offensichtlich schon die AfA für die Photovoltaikanlage größer ist, als die Einnahmen, wäre eine Beurteilung nach Liebhabereigesichtspunkten vorzunehmen. Es wird daher um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht (Entwicklung der bisherigen und künftig anfallenden Einnahmen und Ausgaben; wann ist ein Gesamtgewinn zu erwarten)?

### 3. Stromlieferungen an die Landwirtschaft:

*Lt. Telefonat mit Ihrem steuerlichen Vertreter wurde der direkt entnommene Strom (Teileinspeisung) als Eigenverbrauch erklärt.*

*Rechnungen an die Landwirtschaft hat es lt. Ihrem Vertreter offenbar nicht gegeben?*

*Wie wurde der Eigenverbrauch ermittelt?*

*Sind in diesem Eigenverbrauch betraglich die Stromlieferungen an die pauschalierte Land- und Forstwirtschaft der Ehegatten P enthalten (diese wären nach Ihrer Rechtsansicht als Umsatz zu erfassen gewesen).*

*Bitte um Darstellung der produzierten Strommenge, der auf Grund des Liefervertrages gelieferten und verrechneten Strommenge sowie der entnommenen Strommenge.*

*Für den Fall der Stattgabe wären die Umsätze aus der Lieferung von Strom an den L+F-Betrieb der Ehegatten P als Umsatz zu erfassen.*

### 4. Zuordnungsfrage:

*Durch die Errichtung jeweils einer eigenen Photovoltaikanlage durch die Ehegatten P ergäbe sich als steuerliche Folge, dass diese Anlagen nicht der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden könnten.*

*Welche außersteuerlichen Gründe gibt es, dass die Ehegatten P jeweils eine eigene Photovoltaikanlage errichtet haben? Welche Bankkonten existieren, wem sind diese zuzuordnen? Von welchem Konto wurde die Photovoltaikanlage bezahlt? Auf welches Konto fließen die Einnahmen für die Stromlieferungen?“*

**Im Antwortschreiben vom 28. Jänner 2011** wurden folgende Informationen übermittelt:

*„Zu Punkt 1a): Ein eigenes Berechnungsformular liegt bei. Da das Einkommen im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung negativ ist, wurde dieses aus verwaltungsökonomischen Gründen nie erklärt.*

*Zu Punkt 1b): Die Landwirtschaft wird auf Namen und Rechnung der Ehegatten P betrieben, somit liegt kein Bewirtschaftungsvertrag vor.*

*Zu Punkt 1c): Kopien von AMA-Abrechnungen liegen bei.*

*Zu Punkt 2): Die Gewinnermittlung 2009 wurde zwischen der Tätigkeit als Totengräber und jener der Photovoltaikanlage getrennt. Eine Abschrift der Gewinnermittlung der Photovoltaikanlage 2009 liegt bei.*

*Bezüglich der von Ihnen angeführten Beurteilung nach Liebhabereigesichtspunkten infolge der hohen Abschreibungen teilen wir Ihnen mit, dass natürlich die Auflösung der Zuschüsse, welche in der Ertragsrechnung getrennt ausgewiesen sind, als Gegenpost zur Abschreibung anzusetzen sind.*

*Beiliegend senden wir Ihnen Ertragsrechnungen, welche nur die Gewinnermittlung der Photovoltaikanlage, der Jahre 2006 bis 2009 betreffen. Wie Sie daraus entnehmen können, werden entgegen Ihrer Feststellung durchaus positive Betriebsergebnisse erzielt. Da es sich unserer Meinung nach unzweifelhaft um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt und auch positive Betriebsergebnisse erzielt wurden und auch in Zukunft zu erwarten sind, ist eine Beurteilung als Tätigkeit, welche als Liebhaberei nach Steuerrecht zu qualifizieren wäre, sicherlich nicht zutreffend. Weiters steht Herrn P für diese Tätigkeit gem. § 12 Abs. 2*

*Z 1a der volle Vorsteuerabzug zu, da eine über 10%-ige unternehmerische Nutzung vorliegt.*

*Auf die Erstellung einer Prognoserechnung wurde auf Grund der vorgelegten Ertragsrechnungen und unserer vorausgehenden Ausführungen verzichtet.*

*Zu Punkt 3): Die Stromlieferung an die Landwirtschaft wurden wie telefonisch besprochen als umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch in die Gewinnermittlung aufgenommen. Eine Kopie bezüglich der Berechnung des Eigenverbrauchs liegt bei.*

*Für diesen Eigenverbrauch wurde keine separate Rechnung geschrieben, da die Erfassung eben über den Ansatz des Eigenverbrauchs erfolgte.*

*Zu Punkt 4): Der Grund, dass sowohl Frau P als auch Herr P eine eigene Photovoltaikanlage errichtet haben, lag in den wesentlich strengeren und umfangreicheren Bewilligungsvorschriften, die mit der Errichtung einer größeren Anlage verbunden gewesen wären. Dies hätte zu einer wesentlichen Verzögerung und auch zu nicht unwesentlichen Kosten bei der Errichtung geführt. Steuerliche Überlegungen hatten sicherlich im Jahr der Errichtung somit keine Rolle gespielt.*

*Bezüglich der Bankkontenabwicklung teilen wir Ihnen mit, dass es getrennte Bankkonten der Ehegatten P gibt, über welche die gesamten Einnahmen und Ausgaben aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage abgerechnet werden. Kopien der beiden Bankkonten finden Sie ebenfalls beiliegend.“*

Mit **Vorlagebericht vom 28. Februar 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

In einem **Schreiben vom 19. März 2014** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen

- Eigenverbrauch 2004 und 2005
- Nachweis Betriebsausgaben (Zinsen, Spesen)
- Jahresabschlüsse 2005-2008
- Förderungen
- Stromzukauf

Mit **Eingabe vom 3. April 2014** wurden hierzu folgende Informationen und Unterlagen übermittelt:

1.) In den Jahren 2004 und 2005 sei deshalb kein Eigenverbrauch erklärt worden, da dem Beschwerdeführer der gesamte erzeugte Strom durch die Ögesellschaft ersetzt worden sei. Der im eigenen Haushalt bzw. in der Landwirtschaft verbrauchte Strom, welcher durch die eigene PV-Anlage erzeugt wurde, sei dem Beschwerdeführer von der Ögesellschaft wieder abgebucht worden. In die Einkommensermittlung seien daher die gesamten Einnahmen ohne Ansatz eines Eigenverbrauchs aufgenommen worden. Als Nachweis der Ausführungen werde auf die Niederschrift über ein mit der Ögesellschaft geführtes Telefonat verwiesen (30. Jänner 2007).



- 2a) Die im Jahr 2004 angesetzten Zinsen und Spesen würden Finanzierungskosten im Zusammenhang mit der Errichtung der PV-Anlage betreffen (Bankauszüge liegen bei).
- 2b) Die Jahresabschlusskosten würden zu 50% die PV-Anlage und zu 50% die Ermittlung der Einkünfte als gewerblicher Totengräber betreffen.
- 3.) Die Rechnungen und die dazugehörigen Zahlungsbelege in Zusammenhang mit der Errichtung der PV-Anlage liegen bei.
- 4.) Unterlagen hinsichtlich Förderungen liegen bei.
- 5.) Bezüglich des Stromverbrauches des eigenen Haushaltes bzw. der eigenen Landwirtschaft werde auf die Ausführungen zu Punkt 1 verwiesen.

Ab dem Jahr 2006 sei dem Beschwerdeführer von der Ögesellschaft nur mehr der tatsächlich ins Netz gelieferte Strom bezahlt worden. Der Eigenverbrauch sei auf Grund der Differenzmenge zwischen erzeugter Strommenge, welche auf Grund der Ablesung des Zählers der PV-Anlage und der ins öffentliche Netz eingespeisten und von der Ögesellschaft bezahlten Menge, ermittelt worden. Die als Eigenverbrauch angesetzten kWh seien für die Erstellung der Steuererklärung der steuerlichen Vertretung vom Beschwerdeführer bekannt gegeben worden. Der als Eigenverbrauchspreis pro kWh angesetzte Wert der Jahre 2006 bis 2008 sei mit dem Wert, welchen der Beschwerdeführer von der Ögesellschaft für seine Lieferungen erhalten hätte, angesetzt worden. Kopien der Berechnungen für 2007 und 2008 würden ebenfalls beiliegen. Die Berechnung für 2006 sei analog zu 2007 bzw. 2008 durchgeführt worden. Da jedoch eine ehemalige Mitarbeiterin das Kalenderjahr 2006 im Jahr 2007 überschrieben und nicht getrennt gespeichert hätte, würde diese Berechnung leider nicht mehr nachgedruckt werden können.

Mit **Schreiben vom 11. April 2014** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die beantragten Spesen der Jahre 2004 bis 2008 belegmäßig nachzuweisen. Ebenso sollten Angaben zu den Leitungsverlusten sowie zum Eigenverbrauch 2007 nachgereicht werden.

In einem **Telefonat am 30. April 2014** gab der steuerliche Vertreter hierzu bekannt, dass sich die angeführten Beträge nicht klar nachweisen lassen würden. Mangels (größerer) steuerlicher Auswirkungen werde auch akzeptiert werden, wenn hier Änderungen vorgenommen werden würden.

Mit **Schreiben vom 6. Mai 2014** wurden dem steuerlichen Vertreter die beabsichtigten Änderungen übermittelt.

In einem **Telefonat am 7. Mai 2014** gab dieser hierzu bekannt, dass die übermittelten Darstellungen und Daten stimmen würden.

## ENTSCHEIDUNG

**A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Der Beschwerdeführer hat auf einem neben dem landwirtschaftlichen Betrieb eine freistehende Photovoltaikanlage errichtet. Sämtliche Verträge und Rechnungen wurden auf den Beschwerdeführer ausgestellt.

Anzuführen ist hierzu weiters, dass auch die Gattin des Beschwerdeführers eine eigene Photovoltaikanlage betreibt (dieser Sachverhalt ist hier nicht streitgegenständlich).

Zu Beginn des Betriebes wurde die gesamte produzierte Strommenge mit dem Abnehmer Fa. Ö verrechnet (inkl. Umsatzsteuer). Erst ab dem Jahr 2006 wurde die Verrechnung derart umgestellt, dass ausschließlich der ins Netz gelieferte Strom verrechnet wurde.

Der selbst verbrauchte Strom wurde nunmehr einer Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen. Dabei wurde ein Strompreis angesetzt, welchen auch der Beschwerdeführer ersetzt bekommen hat. Nachdem es sich bei der hier vorliegenden Variante um eine Förderung der Anschaffungskosten handelt, kann der erhaltene Strompreis auch als Fremdbezugspreis angesetzt werden; er entspricht jenem Preis, der auch an einen anderen Stromanbieter zu zahlen gewesen wäre.

Da in den Jahren 2007 und 2008 keine exakten Aufzeichnungen über die Stromproduktion vorliegen, wurde die Produktion im Schätzungswege ermittelt. Hier wird den Erfahrungswerten des Beschwerdeführers gefolgt (gesamte Jahresproduktionsmenge ca. 10.800 kWh). Der nicht gelieferte Strom wird demnach der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen.

Gemäß den vorgelegten Unterlagen und Daten ist auch ertragsteuerlich von einem gewinnbringenden Unternehmen auszugehen. Da bereits im zweiten Jahr der Betriebsführung ein Gesamtgewinn erwirtschaftet wurde, ist eine allenfalls ertragssteuerrechtlich mögliche Liebhabereibetätigung bzw. ein Liebhabereibetrieb gem. § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung demnach nicht anzunehmen.

## **B) Rechtliche Würdigung:**

### **a) Umsatzsteuer 2004 – 2008**

Entscheidungswesentlich ist hier, ob der Beschwerdeführer eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit vorsteuerabzugsberichtigt und umsatzsteuerpflichtig ist oder rein privatwirtschaftlich handelt.

*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 zu 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 verschiedene Unternehmer dem Beschwerdeführer die Lieferung und Errichtung der streitgegenständlichen Photovoltaikanlage in Rechnung gestellt (und auch tatsächlich geliefert und geleistet) haben. Diese Unternehmer sind jedenfalls Unternehmer im Sinne des UStG 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/ESG 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 Strom an den Vertragspartner.

Dieser Vertragspartner tritt im Geschäftsverkehr als "Käufer" und "Verkäufer" von Strom auf.

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.

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 BGBl 1993/33 § 1 Abs. 2).

Gemäß den vorgelegten Aufzeichnungen wurde im berufsgegenständlichen Zeitraum ein weitaus überwiegender Anteil auch tatsächlich an den vertraglichen Abnehmer geliefert. Aufgrund der Planung und Auslegung der Anlage war von vornherein davon auszugehen, dass dauernd überschüssiger Strom erzeugt wird.

Da also ein Stromüberschuss nicht nur gelegentlich entsteht, dient die Anlage nicht ausschließlich oder überwiegend der eigenen (privaten) Stromversorgung.

Dadurch ist aber auch 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. Ebenso wenig ist eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich (vgl. Finanzgericht München vom 25.1.2007, 14 K 1899/04).

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

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 das Netz des Abnehmers. Auch wenn nur der überschüssig erzeugte Strom (also der produzierte, abzüglich der sofort selbst verbrauchte Strom) geliefert wird, so kann der Partner darüber verfügen und diesen wieder verkaufen.

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. 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.

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 UStG 1994 nicht greifen.

Man kann nicht einerseits sagen, dass ein Gegenstand dem Unternehmen zugerechnet wird, aber die Anschaffung überwiegend keine abzugsfähige Ausgabe im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sei (Anschaffung für die private Haushaltsführung).

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

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 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 EStG 1988 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. Es ist also jedenfalls eine betriebliche (Mit-)Veranlassung 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.

Da der Beschwerdeführer die Anlage auch als sogenannter "Überschusseinspeiser" betreibt, hat er für die selbst unmittelbar verbrauchte Energie ebenfalls Umsatzsteuer zu entrichten - Entnahmeeigenverbrauch.

*§ 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 auf den 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).

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Steuerzahllast bzw. Gutschrift wird auf die Beilage 2 verwiesen.

### **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 UStG 1994).

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.

Damit ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass er die Anlage zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet hat.

Vorsteuer 2004:

Da also wie oben ausgeführt, die gesamte Anlage zur Produktion steuerpflichtiger Umsätze angeschafft wurde, ist entsprechend der getätigten Investition auch der Vorsteuerabzug zu gewähren (Berechnung siehe Beilage 1).

#### **b) land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb:**

Nachdem also jedenfalls von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist, ist nunmehr die Frage zu beantworten, ob nicht allenfalls ein Nebenbetrieb bzw. eine Nebentätigkeit zur land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit vorliegt und die umsatzsteuerlichen Belange analog zur besonderen umsatzsteuerlichen Pauschalierung dieser Betriebe zu behandeln ist (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.

Der Darstellung im Erlass des BMF vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013 kann hier nicht gefolgt werden (Anmerkung Richter: 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 Marktgängigkeit 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.

Die der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnende Fläche auf der sich die Photovoltaikanlage befindet, dient hier nur als Ort der Produktion; die Photovoltaikanlage ist aber kein wesentlicher Bestandteil des Bereiches Land- und Forstwirtschaft.

Dass die Photovoltaikanlage ein selbständig 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, 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 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.

Gegenständlich handelt es sich sowohl um einen sogenannten „Volleinspeiser“ als auch einen „Überschusseinspeiser“. In den Zeiträumen der „Überschusseinspeisung“ ist ein Eigenverbrauch festzusetzen.

Diesen Ausführungen folgend, war spruchgemäß zu entscheiden.

### **c) Einkommensteuer 2004 – 2008**

Das Finanzamt hat in den Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 2004 bis 2008 festgestellt, dass es sich diesbezüglich um keinen eigenständigen Betrieb handeln würde. Wie bereits in der Würdigung des Bereiches Umsatzsteuer umfassend dargestellt wurde, stellt die hier streitgegenständliche Anlage jedenfalls einen eigenen Gewerbebetrieb dar und ist nicht dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Demnach ist diesbezüglich auch eine eigene Gewinnermittlung anzustellen.

Im Schreiben vom 14. Jänner 2011 hat das Finanzamt angeführt, dass schon die AfA für die Photovoltaikanlage größer sei, als die Einnahmen.

Hierbei hat das Finanzamt allerdings die Förderungen seitens der Gemeinde und des Landes OÖ außer Acht gelassen. Unter Berücksichtigung dieser Förderungen ergeben sich (steuerliche) Anschaffungskosten in Höhe von 10.082,71 Euro (Berechnung siehe Beilage).

Die steuerrechtlich zu berücksichtigende Abschreibung beträgt demnach 504,14 Euro. Dadurch ergibt sich bereits im zweiten Jahr der Betriebsführung ein positives Ergebnis. Eine steuerrechtliche Liebhabereibetätigung kann bei diesem Sachverhalt keinesfalls unterstellt werden.

Das steuerliche Gesamtergebnis der Jahre 2004 bis 2008 ergibt bereits einen Gesamtgewinn.

Zur Berechnung der Besteuerungsgrundlagen wird auf die Beilage 2 verwiesen.

### **c) Investitionszuwachsprämie 2004**

*Gem. § 108e EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.*

*Gem. Abs. 2 leg.cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.*

Der Beschwerdeführer hat seine gewerbliche Tätigkeit im Jahr 2004 begonnen; somit war die Anschaffung der hier streitgegenständlichen Photovoltaikanlage (abnutzbares Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens) einer Investitionszuwachsprämie zugänglich (vgl. UFS 7.5.2007, RV/0534-L/05).

Wie bereits ausgeführt wurde, betrugen die steuerlichen Anschaffungskosten dieser Anlage unstrittig 10.082,41 Euro.

Die beantragte Investitionszuwachsprämie ist demnach mit einem Betrag von 1.008,24 Euro zu berücksichtigen (Berechnung siehe Beilage 1).

### **C) Revision:**

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

Der hier streitgegenständliche Sachverhalt wurde sowohl vom EuGH (Rs Fuchs C-219/12 vom 20.6.2013) als auch vom VwGH (2009/15/0143 vom 25.7.2013) bereits eingehend

einer rechtlichen und sachlichen Prüfung unterzogen; hinsichtlich grundsätzlicher unternehmerischer Tätigkeit.

Nicht restlos geklärt ist allerdings der Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (Nebentätigkeit; Nebenbetrieb). Hier gibt es unterschiedliche Rechtsansichten zur gegenständlichen Beurteilung (vgl. UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07; UFS 7.5.2007, RV/0534-L/05).

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

Linz, am 8. Mai 2014