

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R
in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes
FA vom 13. August 2010, betreffend Umsatzsteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem 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

Mit **Eingabe vom 23. Februar 2009** gab der Beschwerdeführer bekannt, dass er mit
1. März 2009 den Betrieb einer Photovoltaikanlage (Volleinspeisung, 4,8 kWp) eröffnen
würde (Verf 24).

Weiters wurde bekannt gegeben, dass auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer
verzichtet werde (U 12).

In der **Umsatzsteuererklärung 2009** vom 22. Juni 2010 wurden Umsätze (20%) in Höhe
von 2.025,11 € sowie Vorsteuern in Höhe von 3.959,01 € angeführt

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 25. Juni 2010** wurde der Beschwerdeführer ersucht,
Angaben im Zusammenhang mit der errichteten Photovoltaikanlage nachzureichen.

In **Beantwortung** der gestellten Fragen gab der Beschwerdeführer Folgendes bekannt:
1.) Die Anlage befindet sich auf dem Gebäude des landwirtschaftlichen Anwesens (L).
2.) Das Haus/Grundstück werde sowohl zu Wohnzwecken als auch für die Land- und
Forstwirtschaft genutzt.

Die Land- und Forstwirtschaft werde vom Beschwerdeführer alleine betrieben.

- 3.) Die Leistung der Anlage würde 4,8 kW betragen
- 4.) Die gesamte Strommenge werde an das Netz geliefert.

< Vertrag über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom (Ö 30. Dezember 2008):

- Jahresenergieerzeugung an elektrischer Energie: 5,50 MWh
- Volleinspeiser

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 11. August 2010** wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Die Umsatzsteuer wurde im Ausmaß von 162,00 € festgesetzt; Vorsteuer wurde nicht berücksichtigt.

Begründend wurde hierzu Folgendes ausgeführt:

"Wenn eine netzgeführte Photovoltaikanlage in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dient und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in diesem Betrieb auch aufgeht, sind die Umsätze und Einkünfte aus der Stromerzeugung der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Da Sie bis zum Ablauf des Veranlagungsjahres gem. § 22 Abs. 6 UStG NICHT zur Regelbesteuerung für die Landwirtschaft optiert haben, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

8% der Umsätze wurden als Umsatzsteuerschuld kraft Rechnung festgesetzt.

Privatnutzung:

Eine Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers kann nur dann vorliegen, wenn dieser deutlich mehr Strom erzeugt, als er verbraucht.

In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu prüfen. Demnach gelten Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind. Die Kosten für die Anschaffung der Photovoltaikanlage in einem privat genutzten (Einfamilien)Haus sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.“

Mit **Eingabe vom 31. August 2010** wurde **Berufung** gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 eingereicht.

In der Bescheidbegründung sei dargestellt worden, dass der Betrieb der Photovoltaikanlage dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen sei.

Diese Ansicht sei aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar:

"1. Bei der gegenständlichen Photovoltaikanlage handelt es sich um einen Volleinspeisebetrieb. Bei einem Volleinspeisebetrieb ist ein Eigenverbrauch technisch und praktisch unmöglich, jedoch wird mit dem Argument der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Eigenverbrauch in Höhe des gesamten liegenschaftsbezogenen Stromverbrauchs (land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie Wohnhaus), somit eine fiktive Selbstversorgung für den land- und forstw. Betrieb unterstellt. Auf Grund des vorliegenden Volleinspeisungsvertrags (Ö) wird die gesamte erzeugte Energie in das (öffentliche) Stromnetz geliefert, während der für private und landwirtschaftliche Zwecke benötigte Strom zur Gänze von einem EVU zugekauft wird. Das Leitungsnetz der PV-

Anlage ist physisch nicht mit dem Stromnetz der Liegenschaft verbunden, so dass die PV-Anlage und der landw. Betrieb inkl. Privathaushalt völlig voneinander getrennte Komponenten sind. Ein Eigenverbrauch ist deshalb technisch und praktisch nicht möglich. Auch wäre unter der Annahme, dass sich Strom für den Eigenverbrauch kostenlos speichern ließe, es eine freie Entscheidung den erzeugten Strom zur Gänze zu verkaufen, statt selbst zu verbrauchen. Gegebenenfalls könnte man nicht ebenso einen gänzlichen Eigenverbrauch unterstellen.

Vor allem wäre es paradox, den Strom selbst zu verbrauchen, wenn der garantierte Einspeisetarif (ca. 46 Cent) um mehr als 150% höher liegt als der Strombezugstarif (ca. 18 Cent).

Volleinspeisebetriebe haben sich mit Vertragsunterzeichnung dafür entschieden, den Strom zur Gänze zu verkaufen und verzichten damit bewusst auf die Möglichkeit einer weniger wirtschaftlichen Privatnutzung.

Würde die Eigenversorgung im Vordergrund stehen, hätte man sich nicht für einen Volleinspeisevertrag, sondern möglicherweise für keinen oder einen Überschusseinspeisevertrag (ebenso ab 2009 möglich) entschieden.

Für die steuerliche Behandlung sind alleine die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse und nicht fiktive Eigenverbrauchsmengen bedeutsam, so dass die Anlage steuerrechtlich zur Gänze dem Gewerbebetrieb und nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen ist.

Die Berücksichtigung eines Eigenverbrauchs oder eine Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb "in wirtschaftlicher Betrachtung" kommt unseres Erachtens insoweit und nur dann in Betracht, als der erzeugte Strom in Betrachtung für den Eigenverbrauch oder für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb tatsächlich verwendet wird bzw. diesen dient.

Davon kann nur bei folgenden Konstellationen ausgegangen werden:

- a) Die erzeugte Strommenge wird tatsächlich (physisch) teilweise für den Eigenbedarf oder für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet (sog. "Überschusseinspeisung") oder
- b) der gesamte erzeugte Strom wird zwar in das Netz eingespeist (sog. "Volleinspeisung"), aber zumindest teilweise dient diese Einspeisung nur der Zwischenspeicherung. Dieser Fall kann wirtschaftlich aber nur dann einer unmittelbaren Eigennutzung gleichgehalten werden, wenn mit dem Stromabnehmer (und gleichzeitig Stromerzeuger) vereinbart wird, dass der Preis für die Rücklieferung von Strom an den Anlagenbetreiber zwingend an den Tarif für die Stromeinspeisung gekoppelt ist - ein Bezug durch den Anlagenbetreiber zwecks Abdeckung des eigenen (Spitzen-)Bedarfs an Strom auf dem freien Markt unter Ausnutzung bestmöglicher Konditionen somit verwehrt ist.

Ein nicht den beiden oben erwähnten gleichzuhaltender Fall liegt unserer Meinung hingegen vor, wenn die Lieferung und der Bezug von Strom völlig voneinander abgekoppelt sind, d.h., wenn der Betreiber der Anlage den Strom (zu bestmöglichen

Konditionen) auf dem Markt verkauft und aufgrund eines davon unabhängigen Strombezugsvertrags die für den Eigenbedarf erforderliche Energie bezieht.

2. Für die steuerliche Beurteilung kann kein Unterschied bestehen, ob die Stromgewinnung zentral durch ein Energieversorgungsunternehmen (z.B. Energie AG) erfolgt, oder ob die Energiegewinnung durch verschiedene BP-Anlagenbetreiber dezentral erfolgt, denn "zentrale Energieversorgungsunternehmen" erzielen ebenso Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Da im gegenständlichen Fall diese Art von Energiegewinn vorliegt (Lieferung: Volleinspeisung - Ö-Vertrag; Strombezug: lokales EVU) und zudem der verkaufte Strom kein landwirtschaftliches Produkt ist, ist unseres Erachtens die Photovoltaikanlage in vollem Umfang dem Gewerbebetrieb und nicht dem Idw. Betrieb zuzurechnen. Auch würden bei anderen natürlichen Personen, die ebenfalls eine PV-Anlage betreiben und keinen landwirtschaftlichen Betrieb haben, ebenso Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

3. Die Tatsache, dass die PV-Anlage auf einem Idw. genutzten Gebäude montiert ist, bedeutet nicht gleichsam, dass die Anlage für Idw. Zwecke genutzt wird oder Teil des Idw. Betriebsvermögens ist. Die Anlage wurde deshalb auf dem Scheunendach montiert, weil auf Grund der südlichen Ausrichtung ein wesentlich höherer Ertrag zu erwarten ist. Weiters handelt es sich bei der Anlage um eine Aufdach-Montage (nicht gebäudeintegriert). Die Anlage ist lediglich auf Alu-Systemschienen am Dach befestigt und kein Bestandteil des Idw. Gebäudes, sondern ein bewegliches selbständig bewertbares Anlagegut. Die PV-Anlage könnte jederzeit ohne Verletzung der Bausubstanz bzw. ohne Beschädigung des Scheunendaches auf einen anderen Standort verlegt werden.

4. Ebenso kann zum heutigen Zeitpunkt nicht ausgeschlossen werden, dass die bestehende PV-Anlage zukünftig erweitert wird, zumal am Wirtschaftstrakt noch genügend Platz hierfür vorhanden ist. Die gem. Rz. 2902 der USt-Richtlinien 2000 geforderte Mindesterzeugungsmenge (Eigenbedarfsmenge) für die Einordnung als gewerbliche Einkünfte könnte somit zukünftig überschritten werden. Aus dieser Sicht sollte bereits von Beginn an die Tätigkeit des gewerblichen Stromverkaufs steuerrechtlich richtig beurteilt werden. Jede andere Betrachtungsweise würde zu willkürlichen Ergebnissen führen und der Rechtssicherheit abträglich sein.

Laut den geltenden Umsatzsteuerrichtlinien (Rz. 657 UStR 2000) besteht hinsichtlich des An- und Verkaufs von Ökostrom ein Leistungsaustausch zwischen den jeweiligen Ökostromerzeugern und der Abwicklungsstelle für Ökostrom (Ö) sowie zwischen der Ö und den jeweiligen Stromhändlern. Demgemäß stellen der An- und Verkauf von Ökostrom durch die Ö Umsätze dar, die der Umsatzsteuer von 20% unterliegen."

Mit **Vorlagebericht vom 12. November 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Auf die Entscheidung der UFS Außenstelle Linz GZ RV/0391-L/07 werde verwiesen.

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer hat auf dem Dach des land- und forstwirtschaftlich genutzten Gebäudes eine Photovoltaikanlage errichtet.

Gemäß den vorgelegten vertraglichen Vereinbarungen wird der gesamte produzierte Strom an einen Abnehmer geliefert (Volleinspeisungsvertrag mit Ö). Es ist also jedenfalls von einem sog. „Volleinspeiser“ auszugehen.

Der gesamte Strom, sowohl für den Privatbereich als auch für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft, wird von einem eigenen (anderen) Energieversorgungsunternehmen zugekauft.

Der Beschwerdeführer beantragte diesbezüglich die Berücksichtigung von Vorsteuern aus den getätigten Investitionen im Ausmaß von 3.595,01 €.

Hinsichtlich dieser Vorsteuern konnten ordnungsgemäße Rechnungen gem. § 11 UStG 1994 vorgelegt werden.

Der Beschwerdeführer hat auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet (schriftliche Eingabe vom 23. Februar 2009).

Zu beurteilen ist gegenständlich, ob es sich bei der hier vorliegenden Betätigung um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt und ob diese Betätigung allenfalls der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen ist.

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

B) Rechtliche Würdigung:

a) Unternehmereigenschaft:

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 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 EP dem Beschwerdeführer die Lieferung und Errichtung der streitgegenständlichen Photovoltaikanlage in Rechnung gestellt (und auch tatsächlich geliefert und geleistet) hat. Die Firma EP 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 gesamten Strom an den Vertragspartner (sog. "Volleinspeiser").

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

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

Dem Beschwerdeführer wird für die Lieferung ins Netz ein fremdüblicher (gefördeter) 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 entspricht, kann auch keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegen (vgl. Liebhabereiverordnung BGBI 1993/33 § 1 Abs. 2).

Gemäß den vorgelegten Aufzeichnungen wurde im berufungsgegenständlichen Zeitraum regelmäßig tatsächlich Strom geliefert.

Es ist also jedenfalls 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 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.

Der Beschwerdeführer nutzt die Photovoltaikanlage jedenfalls zu mindestens 10% für sein Unternehmen (als Volleinspeiser sogar zu 100%).

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

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer für seinen Haushalt bzw. landwirtschaftlichen Betrieb insgesamt mehr Strom benötigt, als die Anlage erzeugt, ist unerheblich.

Maßgeblich ist die Nutzung des konkreten Wirtschaftsgutes "Photovoltaikanlage". Diese wird überwiegend unternehmerisch genutzt (zu 100%). 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.

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 (U 12) 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 Gerichtes 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 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.

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.

Damit ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass er die Anlage zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet hat; er hat ja auch die gesamte produzierte Energie tatsächlich an den Vertragspartner geliefert.

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.

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.

Diesen Ausführungen folgend, war spruchgemäß zu entscheiden.

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 Rechtfrage 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).

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; 7.5.2007, RV/0534-L/05).

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

Beilage:

Berechnungsblatt Umsatzsteuer 2009