

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Ötscherlandtreuhand SteuerberatungsgmbH, 3270 Scheibbs, Gaminerstraße 23, vom 10. Oktober 2011, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 16. August 2011, betreffend Abweisung eines Antrags gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführer (Bf) führen seit 2006 eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts und haben auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet. Sie betreiben eine Photovoltaikanlage; den damit erzeugten Strom verkaufen sie zur Gänze an die ÖeMAG-Abwicklungsstelle für Ökostrom AG.

Am 19. Juli 2010 erließ das zuständige Finanzamt (FA) einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008. In den gleichzeitig erlassenen Umsatzsteuerbescheiden 2006 bis 2008 führte das FA aus, dass der Betrieb einer Photovoltaikanlage nach herrschender Rechtsmeinung nicht als unternehmerische Tätigkeit zu sehen sei, wenn die erzeugte Ausgangsstrommenge nicht oder nicht wesentlich über dem Eigenbedarf liege. Die Bf erzeugten jährlich ca 1.970 kWh. Dies sei nicht deutlich größer als der zum privaten Verbrauch benötigte Strom, und sei

nicht mindestens doppelt so groß. Deshalb seien die erzielten Umsätze als nicht steuerbar zu betrachten und die Vorsteuer nicht abzugsfähig.

Da die Umsatzsteuer in den Gutschriften der OeMAG ausgewiesen wurde, werde die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 dennoch geschuldet.

Die Festsetzung erfolgte im Anschluss einer zuvor durchgeführten Nachschau gem § 144 BAO.

Die Bf erhoben am 4. August 2010 Beschwerde (vormals Berufung) gegen die Bescheide über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 gemäß § 299 BAO. Die Beschwerde (vormals Berufung) wurde zurückgewiesen, da die Bescheide über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 gemäß § 299 BAO nicht im Rechtsbestand waren.

Am 13. Juli 2011 stellten die Bf drei Anträge auf Aufhebung der bereits rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 gemäß § 299 Abs 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts. In der Begründung wurde vertreten, dass die Ansicht des FA, der Betrieb einer Photovoltaikanlage sei keine unternehmerische Tätigkeit, wenn die erzeugte Ausgangsstrommenge nicht oder nicht wesentlich über dem Eigenbedarf liegt, nicht richtig sei. Die Argumentation, dass die erzeugte Strommenge mindestens doppelt so groß sein müsse, sei nicht nachvollziehbar. Es handle sich um eine völlig willkürliche Festsetzung.

Weiters spiele der Eigenbedarf in diesem Fall keine Rolle, da die Bf Volleinspeiser seien, also den gesamten Strom ins Netz lieferten. Ein Vergleich mit dem selber benötigten Strom sei nicht statthaft, da der privat benötigte Strom vom öffentlichen Netz bezogen werde.

Es sei von einer eindeutig unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, was bereits aus der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 28.05.2009, RV/0254-L/07, miterledigte Gz RV/0253-L/07, abzuleiten sei.

Am 16. August 2011 erließ das FA einen Bescheid über die Abweisung der Anträge gemäß § 299 Abs 1 BAO. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufhebung gemäß § 299 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze; die bloße Möglichkeit reiche nicht.

Gegen die zitierte Berufungsentscheidung des UFS Linz sei Amtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) eingebracht worden, die anhängig sei.

Das FA vertrat die Ansicht, dass mit den gegenständlichen Anträgen daher maximal die Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit, keinesfalls aber die notwendige Gewissheit der Rechtswidrigkeit aufgezeigt werde.

Gegen diesen Bescheid erhoben die Bf innerhalb verlängerter Frist Beschwerde (vormals Berufung), mit der Begründung, dass das Verlangen von Gewissheit aufgrund des Urteils des VwGH vom 07.07.2011, ZI 2011/15/0060, kein taugliches Mittel zur Abweisung der Anträge sei.

Das FA legte die Beschwerde (vormals Berufung) ohne Erlassung einer BVE dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender unstrittige Sachverhalt steht fest:

Die Bf betreiben eine Photovoltaikanlage und erzeugen jährlich ca 1.970 kWh Strom, welchen sie als Volleinspeiser an die ÖeMAG-Abwicklungsstelle für Ökostrom AG verkaufen. Die Bf haben mit der OeMAG AG lediglich einen Stromliefervertrag, jedoch keinen Strombezugsvertrag abgeschlossen. Den privat benötigten Strom (ca 4.270 kWh jährlich) beziehen sie vollständig von der EVN.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Strittig ist einerseits, ob das Verlangen von Gewissheit ein taugliches Mittel zur Abweisung der Anträge gemäß § 299 BAO ist und andererseits, ob die Bf durch Lieferung von elektrischer Energie eine unternehmerische Tätigkeit ausüben und somit vorsteuerabzugsberichtet und umsatzsteuerpflichtig sind oder rein privatwirtschaftlich handeln.

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Rechtswidrigkeit muss auch nicht offensichtlich sein. Wesentlich ist jedoch, dass die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt; die bloße Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit reicht nicht aus (Ritz, BAO Kommentar, 5. Auflage, Tz 13 zu § 299).

Zu klären ist, ob die verlangte Gewissheit der Rechtswidrigkeit im gegenständlichen Fall vorliegt.

Gemäß § 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.

Gemäß § 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 Mitgliedern tätig wird.

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

Gemäß § 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.

Von der bestehenden Ausnahme des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994, auf die sich das Finanzamt beruft, sind nur jene Aufwendungen erfasst, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

§ 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 (zB Fernsehapparat im Gästezimmer eines Gasthauses) sowie für Aufwendungen, bei denen eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist.

Zum Umfang des privaten Konsums wird ausgeführt, dass dieser unerheblich für die Unternehmereigenschaft ist, es sei denn, unternehmerisch zugeordnete Gegenstände werden privat genutzt. Hierfür schreibt das Gesetz nach § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 lediglich die 10 % Grenze vor.

Die Bf nutzen die Photovoltaikanlage zu 100 % unternehmerisch, da sie die gesamte produzierte elektrische Energie verkaufen. Somit liegt auch keine Anschaffung für die private Haushaltungsführung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 vor.

Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges wegen privater Verwendung kommt daher nicht zur Anwendung.

Weiters ist die Unternehmereigenschaft 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 9 Abs 1 und 2 der MwSt-SystemRL Nr 2006/112/EG vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung der 6. USt RL 77/388/EWG; früher Art 4 Abs 1 und 2 der 6. USt-RL) ausgeübt werden.

Demnach gilt als Steuerpflichtiger (Unternehmer), wer eine der in Artikel 9 Abs 1 der Richtlinie 2006/112/EG genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig ausübt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere auch die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Gegen die Entscheidung des UFS Linz, auf welche sich die Bf beziehen, wurde Amtsbeschwerde erhoben. Der VwGH legte die Frage, ob eine Photovoltaikanlage bei Einspeisungen unter der eigenen Energiebedarfsmenge eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 der 6. MwSt-RL darstelle, dem EuGH vor. Dieser führte im Urteil vom 20.6.2013, Rs C-219/12, Thomas Fuchs, unter anderem aus:

"Da die Photovoltaikanlage Strom produziert, der gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert wird, ist festzustellen, dass die Voraussetzungen dafür, dass diese Tätigkeit unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne von Art 4 der Sechsten Richtlinie fällt, erfüllt sind.

Diese Schlussfolgerung wird nicht durch den Umstand in Frage gestellt, dass die Menge des von dieser Anlage erzeugten Stroms die durch den Anlagenbetreiber für seinen Haushaltsbedarf verbrauchte Strommenge immer unterschreitet.

Es ist festzustellen, dass die 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 Liefertätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit keine Rolle spielt.

Da der Anlagenbetreiber eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ausübt und es unstreitig ist, dass diese Tätigkeit selbstständig ausgeübt wird, ist er außerdem als Steuerpflichtiger im Sinne von Abs. 1 dieser Vorschrift anzusehen.

Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, 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."

Der VwGH folgte diesen Ausführungen und bestätigte mit Erkenntnis vom 25.07.2013, 2013/15/0201 (vormals ZI 2009/15/0143) die Rechtsansicht des UFS.

Die Bf sind auf Grund der Ausführungen dieses Erkenntnisses als Unternehmer iSd § 2 Abs 2 UStG 1994 anzusehen. Die Umsätze sind daher steuerbar und steuerpflichtig. Der Vorsteuerabzug steht zu.

Die Gewissheit der Rechtswidrigkeit iSd § 299 BAO liegt vor.

Hierbei ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung des Bescheides maßgebend (vgl *Ritz*, aaO, § 299 Tz 14). Ob sich der Spruch des aufzuhebenden Einkommensteuerbescheides 2009 als unrichtig erweist, ist daher nach der jetzigen Sach- und Rechtslage zu beurteilen. Dies wird auch durch die Formulierung des § 299 Abs 1 BAO gestützt, welcher darauf abstellt, dass sich der Spruch eines Bescheides als nicht richtig "erweist", was eben auch auf eine Veränderung im Zeitablauf hindeutet.

Von EuGH und VwGH wurde nunmehr ausdrücklich (in einem vergleichbaren Fall) entschieden, dass eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Dies bedeutet ohne Zweifel die (nunmehrige) Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2009.

Die Aufhebung gemäß § 299 BAO ist eine Ermessensentscheidung.

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Eine Aufhebung ist nur dann zu unterlassen, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist. Die gegenständliche Änderung ist weder absolut noch in Relation zum festgesetzten Abgabenbetrag geringfügig.

Damit verbleibt für die Ermessensübung nur der Grundsatz (zu diesem vgl *Ritz*, aaO, § 299 Tz 54), dass der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Daher wäre das Ermessen dahingehend zu üben, dass die Bescheidaufhebung verfügt wird.

Eine Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide kann aber im Beschwerdeverfahren nicht erfolgen, weil Gegenstand des Beschwerdeverfahrens lediglich der Bescheid ist, mit dem der Antrag der Bf auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide gemäß § 299 BAO abgewiesen worden ist.

Da § 299 Abs 1 BAO lediglich der Abgabenbehörde das Recht einräumt, einen Bescheid der Abgabenbehörde aufzuheben, war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Konsequenz aus diesem Erkenntnis, nämlich die Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO und die Erlassung neuer Umsatzsteuerbescheide, verbleibt gemäß § 299 Abs 2 Satz 2 BAO im Wirkungsbereich des FA.

Zulässigkeit der Revision:

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.

Im ggstdl Fall wurde die zu lösende Rechtsfrage vom VwGH (Erk vom 25.07.2013, ZI 2013/15/0201) nach Vorabentscheidung durch den EuGH (Erk vom 20.06.2013, C-219/12, Rs Fuchs) beantwortet. Somit liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass die ordentliche Revision nicht zugelassen wird.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. April 2015