

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. in der Beschwerdesache DI Bf., Adresse, vertreten durch Ötscherlandtreuhand SteuerberatungsGmbH, Gaminer Straße 23, 3270 Scheibbs, vom 03.08.2010 gegen die Bescheide des FA Amstetten Melk Scheibbs vom 19.07.2010

betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend der Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 und

betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatzsteuerbescheides 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegen.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat auf einem 2-Familienwohnhaus im Jahr 2006 eine Photovoltaikanlage errichtet und diese im Jahr 2007 erweitert.

Gemäß dem Vertrag über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom ist der Vertragsgegenstand die Lieferung die in der Photovoltaikanlage erzeugte elektrische Energie.

Die gesamte erzeugte Energie wird zur Gänze in das Stromnetz eingespeist (Volleinspeiser).

Am 11.5.2007 gab der Bf. in dem Fragebogen (Verf. 24) den Beginn der Tätigkeit der Stromlieferung an die Oemag mit 05/2006 und den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Jahr 2006 bekannt.

Der Bf. erklärte für die Jahre 2006-2009 folgende Umsätze und machte folgende Vorsteuern geltend:

	Umsätze	Vorsteuern
2006	205,21	1.547,28
2007	1.585,03	2.438,73
2008	2.974,49	35,22
2009	2.461,57	49,63

Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß.

Am 14. Juli 2010 erfolgte eine Nachschau des Finanzamtes betreffend umsatz- und einkommensteuerpflichtige (Gewinnfeststellung) Einkünfte 2006-lfd. betreffend der errichteten Photovoltaikanlage.

Folgendes wurde betreffend die Photovoltaikanlage festgestellt:

Die Photovoltaikanlage wurde 13.06.2006 errichtet und 26.3.2007 erweitert.

Die Errichtungskosten betragen € 7.736,40 und € 11.962,80.

Es gab keine Förderungen.

Ein geförderter Einspeistarif wurde für 12 Jahre vereinbart.

Der Einspeistarif betrug 49 Cent bei Einspeisung und 17,42 Cent bei Abnahme.

Die Anlage wurde auf 20 Jahre abgeschrieben.

Sie wird nicht um einen Privatanteil gekürzt.

Mit einem Gesamtüberschuss ist im Jahr 2007 zu rechnen.

Die durchschnittlich erzeugte Strommenge betrug:

2006: 481,79 2007: 5.522,71, 2008: 5.126,00

Durchschnittlicher Verbrauch: 2007: 6.247,00, 2008: 7.636,00, 2009: 7.875,00

Es handelt sich um einen Volleinspeiser.

Abnehmer des erzeugten Stromes ist die Ömag.

Der Strom wird bezogen von der EVN.

Durchschnitt der erzeugten Strommenge 5.324,36.

Durchschnitt der verbrauchten Strommenge 7.755,50.

Errichtung der Photovoltaikanlage auf einem 2-Familienwohnhaus.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer betreffend die Jahre 2006 , 2007 und 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008.

Den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 hob das Finanzamt gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2009.

Die Vorsteuern wurden nicht anerkannt, die erklärten Umsätze wurden mit Null angesetzt und die in den Gutschriften der OeMAG ausgewiesene Umsatzsteuer veranlagt.

Begründend wurde ausgeführt:

"Im Betrieb einer Photovoltaikanlage ist nach herrschender Rechtsmeinung keine unternehmerische Tätigkeit zu sehen, wenn die erzeugte Ausgangsstrommenge nicht oder nicht wesentlich über den Eigenbedarf liegt.

Aufgrund der Dimension Ihrer Anlage erzeugen Sie jährlich ca. 5.324 kWh, dies ist nicht deutlich größer als der zum privaten Verbrauch benötigte Strom, auch nicht mindestens doppelt so groß.

Demnach sind Ihre erzielten Umsätze als nicht steuerbar zu betrachten, die Vorsteuern sind nicht abzugsfähig (§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994).

Da die Umsatzsteuer in den Gutschriften der OeMAG ausgewiesen wurden, wird die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 4 UStG 1994 dennoch geschuldet. Die Festsetzung erfolgt aufgrund der abgabenbehördlichen Ermittlungen.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen."

Gegen die Bescheide über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 wurde Beschwerde eingebracht.

Begründend wurde ausgeführt:

"Ihre Ansicht, im Betrieb einer Photovoltaikanlage ist keine unternehmerische Tätigkeit zu sehen, wenn die erzeugte Strommenge nicht oder nicht wesentlich über den Eigenbedarf liegt, ist nicht richtig. Die Argumentation, dass die erzeugte Strommenge mindestens doppelt so groß sein muss, ist unserer Ansicht nicht nachvollziehbar. Die mindestens doppelt so große Ausgangsstrommenge ist eine völlig willkürliche Festsetzung.

Der Eigenbedarf spielt in diesem Fall unseres Mandanten außerdem keine Rolle, da Herr Ing. Bf. Volleinspeiser ist, also den gesamten Strom ins Netz liefert. Ein Vergleich mit dem selber benötigten Strom ist unserer Ansicht nicht statthaft, da der privat benötigte Strom vom öffentlichen Netz bezogen wird. Die Stromlieferung erfolgte zur Gänze für unternehmerische Zwecke. Der privat benötigte Strom spielt sich außerhalb der unternehmerischen Sphäre ab und kann selbst bei vergleichbaren Haushalten oder vergleichbarer Personenanzahl völlig unterschiedlich sein.

Es ist von einer eindeutig unternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Im übrigen wird auf die Berufungsentscheidung des UFS Linz vom 28. 05.2009, RV/0254-L/07, miterledigte Geschäftszahl(en) UFS Linz 28.05.2009, RV/0253-L/07 verwiesen, aus der auszugsweise zitiert wird:

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
- Ende des Zitates.

Unser Mandant ist also auch aufgrund der Rechtsansicht des UFS Linz Unternehmer. Die Umsätze sind daher steuerbar und steuerpflichtig. Der Vorsteuerabzug ist im vollen Umfang anzuerkennen.

Wir stellen den Antrag, die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2006, 2007 und 2008 und 2009 rückgängig zu machen und die ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide im vollen Umfang als rechtsrichtig zu betrachten."

Mit Vorlagebericht wurde die gegenständliche Berufung dem unabhängigen Senat zur Entscheidung vorgelegt, gemäß nunmehr gem. § 323 Abs. 38 BAO zuständig Bundesfinanzgericht.

Entscheidung

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer hat auf einem 2-Familienwohnhaus im Jahr 2006 eine Photovoltaikanlage errichtet und diese 2007 erweitert.

Gemäß dem Vertrag über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom ist Vertragsgegenstand die Lieferung der in der Photovoltaikanlage erzeugten elektrischen Energie.

Die gesamte erzeugte Energie wird zur Gänze in das Stromnetz eingespeist (Volleinspeisung).

Der Bf. gab dem Finanzamt in dem Fragebogen Verf. 24, datiert mit 11.05.2007, den Beginn seiner Tätigkeit "Stromlieferung an die Oemag" mit 05/2006 und den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Jahr 2006 bekannt.

Der Bf. beantragte diesbezüglich die Berücksichtigung von Vorsteuern aus den getätigten Investitionen im Ausmaß von € 1.547,28 für das Jahr 2006 und € 2.438,73 für das Jahr 2007. Die Höhe der hier dargestellten Beträge ist unstrittig.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer betreffend die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 erfolgte erklärungsgemäß.

Auf Grund einer Nachschau betreffend die vorstehend genannten Jahre nahm das Finanzamt das Umsatzsteuerverfahren betreffend die Jahre 2006, 2007 und 2008 gemäß § 303 BAO wieder auf, für das Jahr 2009 hob das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid gemäß § 299 BAO auf.

In den neuen Umsatzsteuerbescheiden wurden die Vorsteuern wurden nicht anerkannt.

Entscheidungswesentlich ist im gegenständlichen Fall, ob der Bf. eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit vorsteuerberechtigt und umsatzsteuerpflichtig ist oder rein privatwirtschaftlich handelt.

Bei dieser Entscheidung ist das Erkenntnis des VwGH 25.7.2013, 2009/17/0143 bzw. das Urteil des EuGH vom 20.6.2013, Rs Fuchs, EuGH C-219/12 zu beachten.

Rechtliche Würdigung

Wiederaufnahme betreffend die Jahre 2006, 2007 und 2008:

§ 303 Abs. 1 BAO : Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 damit begründet, dass die Tätigkeit des Bf., die dem Finanzamt seit 2006 bekannt war, nach herrschender Meinung keine unternehmerische Tätigkeit ist.

Da im gegenständlichen Fall die Unternehmereigenschaft - wie folgend ausgeführt - anzuerkennen ist, anders lautende Bescheide auf Grund der Nachschau daher nicht herbeizuführen gewesen sind, war der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme statzugeben.

Aufhebung gem § 299 BAO betreffend das Jahr 2009:

Abs. 1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(...)

Abs. 3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs 1) befunden hat. [BGBI I 2013/14]

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (Ritz, BAO Kommentar⁵, § 299 Tz 10).

Da der Umsatzsteuerbescheid 2009 jedoch richtig ergangen ist - wie den folgenden Ausführungen zur Unternehmereigenschaft als Betreiber einer Photovoltaikanlage zu entnehmen ist - war der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid statzugeben. Der ursprüngliche Umsatzsteuerbescheid 2009 tritt wieder Kraft.

Unternehmerische Tätigkeit

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstige 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 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 Mitgliedern tätig wird.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1. Die von anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene 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 mindesten zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

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

Z 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 Körperschaftssteuergesetzes sind.

Unstrittig ist, dass der Bf hinsichtlich der Lieferung und Errichtung der streitgegenständlichen Photovoltaikanlage die beantragten Vorsteuern auch tatsächlich in Rechnung gestellt bekommen hat.

Dieser Sachverhalt wird auch seitens des Finanzamtes nicht in Abrede gestellt.

Als weiter Voraussetzung ist die Unternehmereigenschaft des Bf. 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/EWG genannte wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

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

Der Bf. hat eine Photovoltaikanlage zur Stromerzeugung errichtet und liefert den gesamten Strom an den Vertragspartner (sog. "Volleinspeiser").

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

Der Bf. wird für die Lieferung ins Netz ein fremdüblicher Preis bezahlt (gefördeter Tarif).

Auch ist es nicht entscheidungserheblich, ob der Beschwerdeführer die Absicht der Erzielung eines Umsatzüberschusses gehabt hat oder ob bzw. inwieweit der Solarstrom wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des eigenen Hauses mindern, denn wie bereits erwähnt, ist es gem. Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gleichgültig, zu welchen Zweck und mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird; ebensowenig ist eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich (vgl. Finanzgericht München vom 25.1.2007, 14 K 1899/04).

Durch die Nutzung der Photovoltaikanlage zur Einnahmenerzielung ist die Unternehmenseigenschaft gegeben.

Der Beschwerdeführer speist den Strom aus seiner Anlage in das Netz des Abnehmers und zwar als Volleinspeiser zu 100%.

Unter diesen Umständen kann der Bf. seine Anlage insgesamt (zu 100%) seinem Unternehmen zuordnen und den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage geltend machen.

Für die Lieferung ins Netz muss der Bf. Umsatzsteuer entrichten, da er gemäß § 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 EuGH C-219/12 bestätigt:

Der EuGH urteilt einen Betreiber einer Photovoltaikanlage auf Grund von regelmäßigen entgeltlichen Lieferungen von selbst produziertem Strom an das Netz, unabhängig vom Verhältnis zwischen der erzeugten und der für seinen Haushaltsbedarf verbrauchten Strommenge als Unternehmer.

Diesem Urteil folgt auch der Verwaltungsgerichtshof 25.7.2013, ZI. 2013/15/0201 (vormals ZI. 2009/15/0143).

Auch hier wurde festgehalten, dass unter den gegebenen 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.

Wird, wie im gegenständlichen Fall beim Betrieb der Anlage zur Erzeugung von Strom ganz in das allgemeine Stromnetz eingespeist, liegt eine unternehmerisch Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG 1994 vor.

Die vom Bf. in der Umsatzsteuererklärung geltend gemacht Vorsteuer für die Anschaffung der Photovoltaikanlage stand daher zu Recht zu (vgl. RV/5100437/2011 v. 25. Feb.2014).

Revision

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

Gemäß Art 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die lösende Rechtfrage 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 (2013/15/0201 vom 25.7.2013) bereits eingehend einer rechtlichen und sachlichen Prüfung unterzogen.

Unter diesen Gegebenheiten ist einer Revisionsmöglichkeit nicht zuzustimmen.

Wien, am 11. Dezember 2014