



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G.u.K.L., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand GmbH, 4021 Linz, Hasnerstraße 2, vom 7. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 8. November 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Ehegatten L. erzielen Einkünfte aus einer pauschalierten Landwirtschaft. In den Steuererklärungen für das Jahr 2005 wurden zusätzlich gewerbliche Einkünfte sowie Umsätze und Vorsteuern aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage erklärt.

Anlässlich einer im zweiten Halbjahr 2006 stattgefundenen und das Jahr 2005 betreffenden Außenprüfung stellte die Prüferin fest, dass die Neuanschaffung der Photovoltaikanlage im land- und fortwirtschaftlichen Betrieb einzugliedern sei, da die Erzeugung von Strom hauptsächlich diesem diene. Da dieser Betrieb pauschaliert sei, seien auch diese Anschaffungskosten und die damit verbundenen Umsätze und Vorsteuern mit der Pauschalierung abgedeckt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stehe der Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten der Anlage nicht zu, da die Frist zur Regelbesteuerung verabsäumt worden sei. Gemäß § 22 Abs. 1 Z 6 UStG könne der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5 sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses

Bundesgesetzes besteuert werden sollten. Diese Erklärung binde den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie könne nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf sei spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Aus dem Besprechungsprogramm vom 12. September 2006 und den Ergänzungen zum Besprechungsprogramm ist folgender Sachverhalt ersichtlich:

„Am 31. Juli 2006 wurde vom Innendienst des Finanzamtes Perg ein Ersuchen um Ergänzung an die Ehegatten L. gesendet:

Laut Meldung vom 29. August 2005 betreiben Sie seit August 2005 am Standort Südring eine Stromerzeugung mit Photovoltaikanlage.

- 1. Wie wird das Gebäude Südring anderweitig genutzt?*
- 2. Wie hoch waren die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage?*
- 3. Erhielten Sie zur Anschaffung eine öffentliche Förderung?*
- 4. Welche Strommenge in Kilowattstunden wurde 2005 erzeugt und wieviel ins Netz geliefert?*
- 5. Wieviel Strom wurde 2005 privat benötigt?*
- 6. Wieviel Strom wird voraussichtlich im Jahr 2006 erzeugt werden?*
- 7. Wieviel Strom wird davon voraussichtlich privat verwendet werden?*
- 8. Wie hoch ist die Vergütung pro Kilowattstunde für den ins Netz eingespeisten Strom?*
- 9. Wie hoch sind die Kosten für die bezogene Kilowattstunde?*
- 10. Wird der im Gebäude Nöbling benötigte Strom aus der Photovoltaikanlage bezogen?*

Das Antwortschreiben wurde am 18. August 2006 von G. und K. L. per Fax an das Finanzamt Perg übermittelt. Es wurden folgende Angaben gemacht:

- 1. Das Haus Südring ist ein landwirtschaftliches Gebäude mit Wohnhaus, das von unserer Mutter bewohnt wird (Ausgedinge).*
- 2. Die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage betrugen 56.568 € netto.*
- 3. Die öffentliche Förderung betrug 35.707 €.*
- 4. Im Jahr 2005 wurden mit dieser Anlage 4.656 KWh erzeugt und 2.148 KWh ins Netz geliefert.*
- 5. Privatverbrauch aus dieser Anlage: Nein – weil wir nicht dort wohnen. Wir verwenden den gesamten mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom in der Landwirtschaft, da wir dort einen Stromverbrauch von jährlich ca. 17.000 bis 18.000 Kilowattstunden haben. Wir kaufen auch für die Landwirtschaft Strom von der Firma Ö-Strom zu.*
- 6. Im Jahr 2006 werden voraussichtlich 10.500 KWh erzeugt werden.*
- 7. Kein Privatverbrauch*
- 8. Vergütung pro Kilowattstunde:*
Aug. bis Dez. 05 0,113 excl.
Jän. bis Juni 06 0,143 excl.
ab Juli 06 0,155 excl.
- 9. Wir zahlen für die bezogenen Kilowattstunden den gleichen Preis, den wir auch ersetzt bekommen. (1:1)*
- 10. Das Gebäude in Nöbling (Wohnort) wird mit Strom der Firma Ö-Strom versorgt (eigene Abrechnung).*

Die Anmeldung zur Betriebsprüfung erfolgte am 05. September 2006 telefonisch bei Herrn L. Die Prüfung wurde am 12. September 2006 in Nöbling begonnen. Es wurde eine Betriebsbesichtigung durchgeführt.

Mit Frau L. wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

- 1. Bitte legen sie sämtliche Rechnungen und Förderungsbescheide vor, welche mit der Errichtung der Photovoltaikanlage im Zusammenhang stehen.*

Diese wurden von Frau L. vorgelegt.

2. Wer wohnt im Gebäude Südring bzw. wer sind die Besitzer? Wird an dieser Adresse eine Landwirtschaft betrieben? Von wem?

Im Gebäude Südring wohnen die Mutter von Frau L. und der Bruder. Die Besitzer sind seit 1. Jänner 2000 Herr und Frau L. je zur Hälfte.

Ja, in Südring wird von den Ehegatten L. Ackerbau und eine Rindermast (ca. 100 Stiere) betrieben.

3. Ist der landwirtschaftliche Betrieb pauschaliert?

Ja. Die Anlage wurde von den Ehegatten L. errichtet und der Strom wird an die Landwirtschaft verkauft. Ab 1. Jänner 2006 führt Frau L. zu 100% die Landwirtschaft. Die 50 % vom Gatten werden von Frau L. gepachtet.

4. Sind im Gebäude Südring getrennte Zähler für den Verbrauch des Wohngebäudes und der Landwirtschaft angebracht?

Nein, es wurde ein Wert aufgrund der alten ESG-Rechnung angenommen. Es wird der Wert, welcher im Privathaus in Nöbling verbraucht wird, für den Südring angenommen (ca. 3.500 KWh).

Bei der Betriebsbesichtigung und beim Gespräch mit Frau L. wurden noch folgende Angaben gemacht:

Die Photovoltaikanlage wurde am landwirtschaftlichen Gebäude angebracht. Diese Landwirtschaft wird als pauschalierte Land- und Forstwirtschaft betrieben. Es wurde kein Antrag auf Regelbesteuerung eingereicht.

Die Anlage wurde im Juli 2005 montiert und ist ab 1. August 2005 in Betrieb. Im Jahr 2004 wechselte man von der ESG zur Firma Ö-Strom, da dies eine Voraussetzung für den Erhalt der Förderung war. Der Vertrag mit der Firma Ö-Strom ist auf 13 Jahre abgeschlossen.

Die Anlage wurde auf dem Dach des landwirtschaftlich genutzten Gebäudes montiert. Vorher war jedoch ein neues Dach erforderlich, da das Eternitdach für das Anbringen der Photovoltaikmodule zu wenig robust war.

Die Messgeräte der Stromerzeugungsanlage befinden sich oberhalb des Stalls. Dort wird gemessen und gespeichert, wieviel KWh produziert werden. Diese Daten werden von Frau L. laufend für den Bericht an das Land OÖ abgelesen und aufgezeichnet. Die Stromzähler befinden sich im Wohnhaus, das ein eigenständiges Gebäude hinter dem Wirtschaftstrakt ist. Der erzeugte Strom wird für die Landwirtschaft und das Wohnhaus verwendet. Wobei der Großteil auf die Landwirtschaft entfällt. Es werden pro Jahr ca. 17.000 bis 18.000 Kilowattstunden verbraucht.

Im Jahr 2005 konnten mit der Anlage 4.656 KWh erzeugt werden, wobei 2.148 KWh ans Netz geliefert wurden, da keine Speichermöglichkeit vorhanden ist.

Die Photovoltaikanlage wurde mit privaten Mitteln von Herrn und Frau L. angeschafft.

Feststellung Umsatzsteuer:

Lt. BP ist die Neuanschaffung der Photovoltaikanlage im land- u. forstwirtschaftlichen Betrieb einzugliedern, da die Erzeugung des Stroms hauptsächlich diesem dient. Da dieser Betrieb pauschaliert ist, sind auch diese Anschaffungskosten und die damit verbundenen Umsätze und Vorsteuern mit der Pauschalierung abgedeckt.

Gemäß § 2 UStG 1994 Abs. 1 ist der 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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Lt. BP steht der Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten der Anlage nicht zu, da die Frist

zur Beantragung zur Regelbesteuerung verabsäumt wurde.

Gemäß § 22 Abs. 1 Z 6 UStG kann der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5 sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

	<u>2005</u>	<u>2005</u>
	lt. Vlg	lt. BP
KZ 000 Gesamtbetrag	525,83	0
KZ 022 20% Normalsteuersatz	525,83	0
KZ 029 10% erm. Steuersatz	0	0
KZ 060 Vorsteuer	11.317,94	0
KZ 095 Überschuss	11.212,77	0

Feststellung einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:

Im Jahr 2005 wurde für die Stromlieferungen ein Verlust iHv 190,72 € erklärt. Da diese Einkünfte lt. BP dem land- u. forstwirtschaftlichen Betrieb einzuordnen sind, und dieser als pauschalierter Betrieb geführt wird, ist der Verlust nicht anzusetzen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 lt. Vlg -190,72 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 lt. BP 0 €

Ergänzungen zum Besprechungsprogramm vom 12. September 2006:

Einigkeit herrscht darüber, dass Unternehmeridentität besteht. Weiters, dass die Photovoltaikanlage am land- u. forstwirtschaftlichen Gebäude montiert ist und die Messgeräte der Photovoltaikanlage im Dachgeschoß des Stallgebäudes untergebracht sind. Weiters, dass drei Messstellen vorhanden sind, wobei jeweils eine Messstelle für den erzeugten Strom, eine Messstelle für den ans Netz gelieferten Strom, und eine, die den von der Firma Ö-Strom gelieferten Strom misst, verwendet wird. Für den land- u. forstwirtschaftlichen Betrieb samt Wohngebäude werden ca. 17.000 bis 18.000 KWh Strom pro Jahr verbraucht. Mit der Photovoltaikanlage wurden im Jahr 2005 4.656 KWh und ab 2006 voraussichtlich 10.500 KWh erzeugt.

Argumente des Steuerberaters:

Es wurde auf die EStR Rz 4222 und 4223 hingewiesen. Der Strom wird mehrheitlich ins Netz

geliefert. Es besteht eine überwiegende Lieferung ins Netz (erzeugte Menge rd. 10.000 KWh und gelieferte Menge 7.000 KWh, sofort verbrauchte Menge: 3.000 KWh für Haushalt und Landwirtschaft)."

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend der Feststellung der Außenprüfung am 8. November 2006 einen geänderten Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005.

Gegen den Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheid wurde mit Schreiben vom 7. Dezember 2006 Berufung erhoben und ausgeführt:

„Die Ehegatten L. betreiben seit 1. August 2005 am Standort Südring eine Photovoltaikanlage. Außerdem bewirtschafteten die Ehegatten L. an diesem Standort eine Land- und Forstwirtschaft.

Die Ehegatten L., die auch bisher schon zur Einkommensteuer mit ihren Einkünften aus der pauschalierten Land- und Forstwirtschaft veranlagt wurden, teilten bereits im August 2005 im Rahmen des Ausfüllens des Fragebogens Verf. 24 diesen Umstand der Finanzverwaltung (FA Perg) mit: Die Steuerpflichtigen baten nämlich aufgrund der Eröffnung des Gewerbebetriebes "Photovoltaikanlage" um Zuteilung einer Steuernummer, Setzung eines U-Signals und Zuteilung einer UID-Nummer für diesen Gewerbebetrieb.

Die Betriebsprüfung ist nun der Auffassung, dass es sich hierbei um einen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handle, die Einnahmen aus dem Verkauf der elektrischen Energie somit der Pauschalierung iSd. § 17 EStG und die Umsatzsteuer dieser Energieverkäufe der Pauschalierung iSd. § 22 UStG unterliegen.

Es ist festzuhalten, dass die Ehegatten L. mit der Firma Ö-Strom, einem Unternehmen, das sich seit dem Jahr 1999 mit der Produktion, dem Vertrieb und dem Handel von erneuerbarer Energie beschäftigt, einen Liefervertrag abzuschließen hatten, um in den Genuss der Bestimmungen des Ökostrom-Förderungsgesetzes zu kommen. In diesem Vertrag werden die Betreiber der Anlage verpflichtet, die gesamte erzeugte elektrische Energie an die Firma Ö-Strom zu liefern. Die Bezahlung dieser Lieferungen erfolgt mittels monatlichen Akontierungen und einer Jahresendabrechnung auf Basis der gesamten erzeugten und gelieferten Menge zum 31. Dezember des jeweiligen Jahres.

Des Weiteren waren die Betreiber der Anlage gezwungen einen Vertrag mit dem in dieser Region zuständigen Netzbetreiber abzuschließen, um die Lieferungen an die Firma Ö-Strom überhaupt bewerkstelligen zu können.

Außerdem war die Familie L. aus fördertechnischen Gründen gezwungen, sowohl für das Wohnhaus als auch für die Land- und Forstwirtschaft einen Liefervertrag mit der Firma Ö-Strom als Kunde abzuschließen. Die Familie L. wechselte daher aus diesem Grund ihren bisherigen Stromlieferanten.

Die Kapazität der Anlage ist derzeit auf ca. 10.000 – 11.000 KWh ausgelegt. Wie auch in der

Schlussbesprechung der Außenprüfung dargelegt wurde, wird mittels einer Messstelle die erzeugte Menge an elektrischer Energie erfasst und als Berechnungsgrundlage für die Akontierungen und die Jahresendabrechnung an die Firma Ö-Strom herangezogen. Die Abrechnungen der Lieferungen elektrischer Energie von der Firma Ö-Strom an die Familie L., sei es für das Wohnhaus, sei es für die Land- und Forstwirtschaft erfolgen mittels eigener Stromzähler.

Die Anlage liefert im Kalenderjahr ca. 10.000 KWh an elektrischer Energie an die Firma Ö-Strom. Die Firma Ö-Strom bezahlt diese produzierte und gelieferte Energie mittels Akontierungen und einer Jahresendabrechnung und überweist die Leistungsentgelte auf das Bankkonto des Gewerbebetriebes.

Da die Familie L. auch Kunde der Firma Ö-Strom ist, werden auch monatliche Vorschreibungen an die Familie L. über den jeweiligen Verbrauch an elektrischer Energie im Wohnhaus oder in der Land- und Forstwirtschaft gerichtet und von den jeweiligen Bankkonten (zB Betriebskonto der Land- und Forstwirtschaft) eingezogen.

Die Betriebsprüfung hat in diesem Zusammenhang damit argumentiert, dass die eigentlich gewerbliche Tätigkeit einen Betriebsteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes darstellt, wenn sie ausschließlich für die Land- und Forstwirtschaft ausgeübt wird. Die Betriebsprüfung stellt nun den Verbrauch an elektrischer Energie sämtlicher Abnehmer der Ehegatten L. (Land- und Forstwirtschaft, Wohnhaus) der Kapazität der Anlage gegenüber.

Tatsache ist, dass die Anlage für sich betrachtet eine Erzeugungskapazität von ca. 10.000 KWh hat und davon lediglich 3.000 KWh (lt. Aufzeichnungen) an Abnahmestellen in der Land- und Forstwirtschaft oder des Wohnhauses gelangen.

Laut der von der BP zum Ausdruck gebrachten Rechtsmeinung müsste die Erzeugung des Stromes ausschließlich für den Verbrauch in der Land- und Forstwirtschaft sein, wobei nur ein geringfügiges Ausmaß (maximal bis zu 25 %) an Dritte geliefert werden könnte. Aus diesem Grund alleine ist schon kein Nebenbetrieb im Bereich der Land- und Forstwirtschaft gegeben. Das EStG sieht die Grenze für Nebenbetriebe im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sehr eng und lässt nur jene Betriebe als Nebenbetrieb gelten, die Erzeugnisse aus der eigenen Land- und Forstwirtschaft weiterverarbeiten bzw. veredeln, oder im Betrieb vorhandene Substanzen verwerten. Dies ist im vorliegenden Fall eindeutig und klar nicht gegeben, wie aus dem auf Basis der vorhandenen Aufzeichnungen dargestellten Werte ersichtlich ist.

In den EStR 2000, die als Erlass des Finanzministeriums für die BP quasi Bindungsfunktion haben, wird darauf hingewiesen, dass nur die Produktion von elektrischer Energie aus Materialien, welche im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft erzeugt werden, einen Betriebsteil der Land- und Forstwirtschaft darstellen können (EStR 2000, Rz. 4221).

Die Produktion von elektrischer Energie aus Wind-, Sonne- und Wasserkraft, also Elemente

bei denen es sich nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens, noch um eine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen, noch um die Verwertung von selbstgewonnenen Erzeugnissen der Land- und Forstwirtschaft handelt, stellen daher keine Betriebe oder Nebenbetriebe der Land- und Forstwirtschaft dar (EStR 2000, Rz. 4222). Es ist daher unseres Erachtens unter Berücksichtigung obgenannter Ausführungen sowie der dargestellten Sachverhalte und den zitierten Literaturhinweisen von einem selbständigen Gewerbebetrieb auszugehen, der der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Rahmen der Gewinnfeststellung einerseits und der Verrechnung der Umsatzsteuer andererseits unterliegt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Die Berufungswerberin (Bw.) errichtete im Jahr 2005 auf dem Dach des landwirtschaftlichen Anwesens eine Photovoltaikanlage, die ab 1. August 2005 in Betrieb genommen wurde.

Die Kapazität dieser Stromerzeugungsanlage beträgt jährlich rd. 10.000 – 11.000 Kilowattstunden.

Der Strombedarf für die Landwirtschaft beläuft sich jährlich auf rd. 17.000 – 18.000 Kilowattstunden.

Die Bw. hat mit Firma Ö-Strom sowohl einen Stromliefervertrag als auch einen Strombezugsvertrag.

Es sind drei Messstellen vorhanden, wobei eine Messstelle den erzeugten Strom, eine Messstelle den an das Netz gelieferten Strom und die dritte Messstelle den von der Firma Ö-Strom bezogenen Strom festhält.

Bei der Abrechnung wird einerseits die gesamte erzeugte Menge an elektrischer Energie erfasst und als Berechnungsgrundlage für die Akontierungen und Jahresendabrechnung herangezogen.

Andererseits wird die von der Firma Ö-Strom bezogene Energie ebenfalls durch Stromzähler erfasst und nach Verbrauch im getrennten Vorgang abgerechnet.

Es besteht im gegenständlichen Fall keine Möglichkeit den mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom zu speichern. Der von der Anlage erzeugte Strom, der nicht sofort für die Landwirtschaft und dem dazugehörigen Wohngebäude verbraucht wird, wird in das Netz gespeist.

Für den erzeugten bzw. in das Netz gelieferten Strom erhält die Bw. den gleichen Preis vergütet, der ihr für den Strombezug verrechnet wird.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Frau L. hat mehrfach ausgeführt, dass der gesamte mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom für die Landwirtschaft benötigt werde und sogar noch Strom zugekauft werden müsse. Alleine für die Lüftung des Stalles werden rd. 13.000 Kilowattstunden verbraucht.

Da für den selbst erzeugten Strom keine Speichermöglichkeit (bspw. durch Akkumulatoren) besteht, wird eine Überproduktion, die momentan in der Landwirtschaft nicht benötigt wird, in das örtliche Stromnetz eingespeist und dort quasi „zwischengespeichert“.

Nach einer Auskunft der zuständigen Förderstelle des Landes Oberösterreich sind netzgeführte Photovoltaikanlagen als üblicher Standard anzusehen. Eine Speicherung der überschüssigen Energie erfolgt nur dort, wo es kein Stromnetz gibt.

Die isolierte Betrachtungsweise in der Berufung, wonach es für einen gewerblichen Betrieb spreche, wenn bei einer erzeugten Menge von rd. 10.000 KWh nur rd. 3.000 KWh sofort in der Landwirtschaft und im Haushalt verbraucht würden und 7.000 KWh ins Netz geliefert würden, steht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise diametral entgegen. Die Berufungsausführungen erwecken fälschlicherweise den Eindruck, dass die insgesamt erzeugte Strommenge wesentlich größer ist, als jene Menge, die für die Landwirtschaft benötigt wird.

Nur weil keine andere „Speichermöglichkeit“ als das örtliche Stromnetz zur Verfügung steht, kann die Bw. nicht als gewerbliche Stromlieferantin angesehen werden, zumal – in Summe gesehen - mit der Photovoltaikanlage nicht einmal der Strombedarf für die eigene Landwirtschaft abgedeckt werden kann.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist erwiesen, dass bei den Investitionsüberlegungen zur Anschaffung der Photovoltaikanlage eine Abdeckung des Großteils der in der Landwirtschaft benötigten Energie durch Eigenerzeugung im Vordergrund stand. Da für den erzeugten und den bezogenen Strom der gleiche Preis verrechnet wird, verbleibt wirtschaftlich betrachtet, der Saldo zwischen der erzeugten Strommenge (lt. Prognose 10.000 – 11.000 KWh) und der in der Landwirtschaft verbrauchten Strommenge (lt. Prognose 17.000 – 18.000 KWh) als fremder Aufwand übrig. Die Photovoltaikanlage ist daher der Landwirtschaft zuzuordnen.

Auch die Rechtsprechung hat sich mit den Abgrenzungsmerkmalen zwischen Gewerbebetrieb 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.

Schon zuvor hat der VwGH erkannt, dass eine Nebenleistung jedenfalls das Erfordernis mit sich bringt, dass es sich um eine Leistung von erheblich geringerem wirtschaftlichen Wert als die landwirtschaftliche Haupttätigkeit handeln muss (vgl. VwGH 24.9.1975, 864/75).

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).

Der Unabhängige Finanzsenat hat im gegenständlichen Fall zu überprüfen, ob die Stromerzeugung durch die Photovoltaikanlage einen engen Zusammenhang mit der Landwirtschaft hat und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht (vgl. VwGH 15.12.1992, 92/14/0189).

Den engen Zusammenhang der Stromerzeugung mit dem Verbrauch in der Landwirtschaft nimmt der Unabhängige Finanzsenat insbesondere auch durch die Aussagen der Bw. als erwiesen an. Die organisatorische und wirtschaftliche Verflechtung ist ebenfalls erfüllt, da die Anlage von der Bw. betreut wird und auf dem Dach des landwirtschaftlichen Anwesens montiert ist.

Zum Zwecke der Beurteilung der Untergeordnetheit der Stromerzeugung kann als legitimer Parameter auch der (isolierte) Vergleich zwischen Umsatz und Gewinn des pauschalierten landwirtschaftlichen Betriebes zu jenem der Stromerzeugung herangezogen werden:

Gesamtumsatz L+F 150% des EHW 37.994 €	geschätzte Stromjahresproduktion 10.500 kWh
jährlicher Umsatz 56.991 €	geschätzter jährlicher Umsatz 1.200 €
Gewinn 6.047,50 €	geschätzter Gewinn 483 €

Bei einer Zusammenschau aller Umstände sieht der Unabhängige Finanzsenat das von der Rechtsprechung geforderte "Aufgehen" der Photovoltaikanlage im landwirtschaftlichen Betrieb nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als verwirklicht an.

Die Umsätze und Einkünfte aus der Stromerzeugung wurden daher zu Recht dem landwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet. Da die Bw. den Gewinn durch eine Vollpauschalierung ermittelt, hat sie sich selbst damit des Rechtes begeben, ihre tatsächlichen Betriebsausgaben, welche mit der Errichtung der Photovoltaikanlage im Zusammenhang stehen, geltend zu machen.

Daran vermögen auch die Hinweise der Bw. auf die EStR 2000, Rz. 4221 und 4222 nichts ändern, die überdies mangels Kundmachung keine Rechtsnormen sind und deshalb auch für den Unabhängigen Finanzsenat keine Bindungswirkung entfalten.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist die Feststellung des Finanzamtes zu bestätigen, wonach der Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten der Photovoltaikanlage nicht zusteht, da die Frist zur Beantragung zur Regelbesteuerung versäumt wurde. Gemäß § 22 Abs. 1 Z 6 UStG (*Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben*) kann der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes (*im gegenständlichen Fall bis zum 31. Dezember 2005*) gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5 sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. April 2008