

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R  
in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom  
3. September 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 6. Mai 2009** gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie mit Datum  
7. Mai 2009 den Betrieb einer Photovoltaikanlage (Volleinspeisung, 9,9 kWp) begonnen  
hätte (Verf 24).

Ebenso wurde eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die  
Steuerbefreiung von Kleinunternehmer) übermittelt.

In der **Umsatzsteuererklärung 2009** vom 21. Juni 2010 wurden Umsätze (20%) in Höhe  
von 1.536,00 € sowie Vorsteuern in Höhe von 7.490,17 € erklärt.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 23. Juni 2010** wurde die Beschwerdeführerin ersucht,  
weitere Angaben zum Betrieb dieser Photovoltaikanlage nachzureichen.

Mit **Eingabe vom 8. Juli 2010** wurden hierzu folgende Angaben übermittelt:

1.) Die Anlage sei eine "Aufdach" (Scheune) Anlage.

Die Eigentümer des Gebäudes seien zu je 50% DuJ

- 2.) Die Scheune werde für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt. Betreiberin der Landwirtschaft sei die Beschwerdeführerin.
- 3.) Alleinige Betriebsführerin sei die Beschwerdeführerin
- 4.) Die jährlich erzeugte Strommenge würde ca. 9.500 kWh betragen.
- 5.) Gegenständlich handle es sich um eine Volleinspeisung (Liefervertrag mit Fa. Ö).
- 6.) bisher eingespeiste Strommenge (10. Juni 2009 - 30. Juni 2010: 9.881 kWh.
- 7.) Jahresstromverbrauch (20. Juni 2008 - 15. Juni 2009: 7.878 kWh
  - davon Landwirtschaft ca. 3.378 kWh (43%)
  - davon privater Eigenbedarf ca. 4.500 kWh (57%)
- 8.) Anschaffungskosten lt. Überweisungsbelegen (und Rechnungen): 44.869,04 € (brutto; Fa. P); Linz AG 72,00 € (brutto); Umsatzsteuer: 7.490,17 €

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 3. September 2010** wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Umsatzsteuer: 109,71 €

Vorsteuer: 0,00 €

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Sachverhalt:

*"Im Auftrag von Frau Beschwerdeführerin wurde auf dem Dach der land- und forstwirtschaftlich genutzten Scheune des Anwesens Wa, von der Fa. P im Mai und Juni 2009 eine Photovoltaikanlage mit einer Nennleistung von 9.500 kWp errichtet. Das Anwesen gehört zivilrechtlich den beiden Ehegatten JuDzu je 50%. Hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft ist jedoch Frau Beschwerdeführerin alleinige Bewirtschafterin und Betriebsführerin. Die Finanzierung der Errichtung erfolgte aus Eigenmitteln. Bereits mit 8. Mai 2009 wurden beim Finanzamt eine Steuernummer, das Umsatzsteuersignal und die Vergabe einer UID-Nummer beantragt, sowie die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG (Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung) eingereicht. Dies alles erfolgte mit der Begründung der Tätigkeit des Betriebes einer Photovoltaikanlage. Mit 21. Juni 2010 wurden in elektronischer Form für das Jahr 2009 Erklärungen hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer eingereicht. Im Rahmen der daraufhin stattfindenden Vorbescheidkontrolle wurde ein Ergänzungsersuchen (23. Juni 2010) gestellt, dass mit Schreiben vom 9. Juli 2010 beantwortet wurde.*

*Aus den dabei vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass der ursprüngliche Einspeisevertrag (Volleinspeisevertrag) mit der Ö mit Herrn Jo Ri abgeschlossen wurde und erst mit Schreiben vom 6. Mai 2009 eine Rechtsnachfolgeänderung auf Frau Beschwerdeführerin erfolgte.*

*Ebenfalls aus diesem Schreiben geht hervor, dass die im Zeitraum 10. Juni 2009 (Zeitpunkt der Inbetriebnahme) bis 30. Juni 2010 insgesamt 9.881 kWh an elektrischer Energie produziert und in das öffentliche Versorgungsnetz eingespeist worden ist. Dafür wurden bisher von der Ö monatliche Vorauszahlungen in Höhe von 256,00 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer geleistet.*

Aus den ebenfalls vorgelegten Abrechnungen der Linz AG über den im Anwesen Walchshof 1 verbrauchten Strom ist zu ersehen, dass der Stromverbrauch insgesamt für die Zeit von 17. Juni 2007 bis 19. Juni 2008 7.793 kWh (für 369 Tage) und für 20. Juni 2008 bis 15. Juni 2010 7.878 kWh (für 361 Tage) betragen hat. Der Durchschnittsverbrauch (gerechnet auf einen Zeitraum von 365 Tagen) beträgt somit 7.836 kWh, wovon laut eigener Auskunft etwa 57% im Privatbereich und etwa 43% in der Landwirtschaft verbraucht werden.

Der Sachverhalt wird vom Finanzamt rechtlich wie folgt beurteilt:

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

### **1) Umsatzsteuer:**

Im gegenständlichen Fall beträgt die Produktionsmenge an elektrischer Energie zwar regelmäßig mehr als der eigene Bedarf im AnwesenW - sowohl für private als auch für land- und forstwirtschaftliche Zwecke zusammen - ausmacht, jedoch eindeutig nicht mehr als das doppelte des Eigenbedarfes.

Da im gegenständlichen Fall weiters auf die Ausübung der Option zur Steuerpflicht gemäß § 22 Abs. 6 UStG verzichtet wurde und somit weiterhin die Umsatzsteuerpauschalierung des § 22 UStG in Anspruch genommen wird, ist der Vorsteuerabzug für die Kosten der Errichtung und des Betriebes der Anlage ebenfalls gemäß § 22 UStG abpauschaliert, da diese Tätigkeit untergeordnet zur land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit ist und daher in der Pauschalierung aufgeht.

In der Folge unterliegen daher auch die Umsätze aus der Einspeisung der elektrischen Energie in das öffentliche Versorgungsnetz nicht wie, in den Vorauszahlungen der Ö angegeben dem Normalsteuersatz von 20% sondern lediglich dem Pauschalsteuersatz von 12% und zwar unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeiser) oder teilweise (Überschusseinspeiser) in das öffentliche Netz eingespeist wird und anschließend entsprechend dem jeweiligen Bedarf vom öffentlichen Stromnetz rückbezogen wird.

Aus den oben angeführten Gründen sind daher die bisher erklärten Umsätze und Vorsteuerbeträge für 2009 nicht anzuerkennen. Im Gegensatz dazu ist auf Grund der Akzeptanz der von der Ö mit den dem Steuersatz von 20% an Stelle des Pauschalsteuersatzes von 12% ausgestellten Gutschriften (Vorauszahlungsabrechnungen) der Tatbestand einer Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 und 14 UStG in Höhe der Differenz zwischen den beiden Steuerbeträgen (20% 307,20 €; 12% 197,49 €; Differenz 109,71 €) gegeben. In diesem Zusammenhang wird jedoch auf die Möglichkeit der Berichtigung der Abrechnungen und in der Folge der Berichtigung der Steuer, hingewiesen."

Mit **Eingabe vom 21. September 2010** wurde **Berufung** gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 eingereicht.

Die Darstellung in der Bescheidbegründung 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 (39,98 Cent) um mehr als 120% höher liegt als der Strombezugstarif (ca. 18 Cent). Volleinspeisebetriebe haben sich mit Vertragsunterzeichnung eben genau 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 Volleinspeisungsvertrag, sondern für einen Überschusseinspeisungsvertrag (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 Strom menge 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 Ausnützung 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.*

*3. 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 PV-Anlagenbetreiber dezentral erfolgt, denn "zentrale Energieversorgungsunternehmen" erzielen ebenso Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Da im gegenständlichen Fall diese Art von Energiegewinnung 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 einem 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.*

*4. 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 des größeren Platzangebotes und 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 AluSystemschienen 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.*

*5. Ebenso kann zum heutigen Zeitpunkt nicht ausgeschlossen werden, dass die bestehende PV-Anlage zukünftig erweitert wird, zumal noch genügend Platz hierfür vorhanden ist. Die gern. 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 4. Oktober 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Das vorlegende Finanzamt stellte hierin den Antrag, den Sachverhalt rechtlich wie in der Entscheidung des UFS RV/0391-L/07 zu würdigen.

## **ENTSCHEIDUNG**

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

Die Beschwerdeführerin hat auf dem Dach ihres land- und forstwirtschaftlich genutzten Gebäudes (Scheune) 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.

Die Beschwerdeführerin beantragte diesbezüglich die Berücksichtigung von Vorsteuern aus den getätigten Investitionen im Ausmaß von 7.490,17 €.

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

Die Beschwerdeführerin hat auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet (schriftliche Eingabe vom 6. Mai 2009).

< produzierte (= gelieferte) Strommenge 30.11.2009 bis 30.6.2010: 9.881 kWh.

< Gesamter Stromverbrauch (privat und L+F) im Jahresdurchschnitt: 7.836 kWh; davon ca. 43% für L+F sowie ca. 57% für private Zwecke.

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:**

Entscheidendswesentlich ist hier, ob die Beschwerdeführerin eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit vorsteuerabzugsberichtig 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 die Firma EP der Beschwerdeführerin 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** der Beschwerdeführerin 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").

Die Beschwerdeführerin 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.

Der Beschwerdeführerin wird für die Lieferung ins Netz ein fremdüblicher (geförderter) 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 BGBl 1993/33 § 1 Abs. 2).

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

Es ist also jedenfalls auch das gesetzliche Erfordernis der Nachhaltigkeit erfüllt.

Es ist nicht entscheidungserheblich, ob die Beschwerdeführerin 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.

Die Beschwerdeführerin speist den Strom aus ihrer Anlage in das Netz des Abnehmers. Die Beschwerdeführerin nutzt die Photovoltaikanlage jedenfalls zu mindestens 10% für ihr Unternehmen (als Volleinspeiser sogar zu 100%).

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

Wie viel Strom die Beschwerdeführerin für den privaten Haushalt bzw. den land- und forstwirtschaftlichen Bereich benötigt bzw. verbraucht 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 die Beschwerdeführerin ihre Anlage insgesamt (zu 100%) ihrem 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 die Beschwerdeführerin 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 die Beschwerdeführerin Umsatzsteuer entrichten, da sie 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 (Beschwerdeführerin) 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.

Die Beschwerdeführerin hat bereits vor Beginn ihrer Tätigkeit die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

In der Umsatzsteuererklärung hat sie die gesamte Produktion als Lieferung angeführt, sowie die gesamte Vorsteuer beantragt.

Damit ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass sie die Anlage zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet hat; sie 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 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. 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 selbständig bewertbares Anlagegut, welches nicht im landwirtschaftlichen Gebäude „aufgeht“. 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.

Da es sich gegenständlich um einen sog. „Volleinspeiser“ handelt, und somit die gesamte produzierte Strommenge mit Umsatzsteuer verkauft wird, erübrigt sich der Ansatz eines Verwendungseigenverbrauchs, 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 Rechtsfrage 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.