



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 07-09/2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Umsatzsteuer 07-09/2010	
Bemessungsgrundlage	€ 262,00
Umsatzsteuer 20 %	€ 52,40
Gesamtbetrag der Vorsteuern	€ 3.893,60

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat eine Photovoltaikanlage auf dem Dach ihres Wohnhauses errichten lassen, für welche sie laut Rechnung der Firma b vom 12. August 2010 einen Gesamtbetrag in Höhe von € 23.680,00 (darin enthalten € 3.946,00 an Umsatzsteuer) zu

entrichten hatte. In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Kalendervierteljahr 2010 erklärte die Bw. einen Überschuss von € 3.946,00. Unter Lieferungen und Leistungen führte sie den Nettopreis der Photovoltaikanlage an. Eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) wurde von ihr am 19. August 2010 beim Finanzamt Bregenz eingereicht.

Über Vorhalt des Finanzamtes erklärte die Bw., dass die Photovoltaikanlage am 13. August 2010 auf das südseitige Dach ihres Eigenheimes montiert und am 16. August 2010 in Betrieb genommen worden sei. Der Strom werde zur Gänze in das öffentliche Netz eingespeist. Es bestehe ein Netzzugangsvertrag mit den d. Von Mitte August bis Mitte Oktober, also nach zwei Monaten, betrage der Zählerstand ca. 1.000 kWh (Ablesung 12. Oktober 918 kWh), der Wechselrichter sei auf 5,5 kWh ausgelegt. Der Stromverbrauch in den letzten drei Jahren betrage im Mittel 3.680 kWh. Beigelegt wurde von ihr der *Netznutzungsvertrag für Einspeisung* mit der e-Netz AG vom c 2010.

Das Finanzamt hat hierauf mit dem angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuer für 07-09/2010 mit € 0,00 festgesetzt. Begründend hierzu wurde von der Behörde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Lieferung der Bw. an elektrischer Energie hochgerechnet auf 12 Monate einer Ausgangsleistung von 6.000 kWh entsprechen würde. Demgegenüber habe die Bw. angegeben, sie habe in den letzten drei Jahren für ihren privaten Haushalt durchschnittlich jeweils ca. 3.680 kWh von der e bezogen. Da nun in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die installierte Photovoltaikanlage überwiegend der Erzeugung von Strom für den eigenen Gebrauch diene und nur mangels Speichermöglichkeit zur Gänze in das Stromnetz der VKW eingespeist werden müsse, stehe gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 der Vorsteuerabzug aus der Anlage nicht zu.

Hiergegen wurde von der Bw. Berufung erhoben und diese im Wesentlichen damit begründet, dass sie ihren Strom zu 100 % verkaufe liege nicht an den – mangelnden (Anmerkung UFS) – Speichermöglichkeiten, sondern an dem fixierten Tarif der f. Das Kriterium von Gegenüberstellung Produktion zu Verbrauch sei ihrer Meinung nach nicht zulässig. Denn dieses würde selbst große Firmen mit riesigen Photovoltaikanlagen betreffen, die ihrerseits einen hohen Verbrauch haben würden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass eine umsatzsteuerlich beachtliche unternehmerische Tätigkeit nur dann vorliegen könne, wenn die Menge des erzeugten elektrischen Stroms dauerhaft deutlich größer sei, als die durch den Betreiber der Anlage privat verbrauchte Strommenge und der Stromüberschuss gegen Entgelt ins öffentliche Netz eingespeist würde. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen würden, würden nicht zur Unternehmereigenschaft

führen. Das gelte auch, wenn der Strom mangels Speichermöglichkeit zur Gänze in das öffentliche Stromnetz eingespeist würde. Nur weil keine andere Speichermöglichkeit als das örtliche Stromnetz zur Verfügung stände, werde die Erzeugung an sich zum privaten Verbrauch benötigtem Strom nicht zur unternehmerischen Tätigkeit, wenn der erzeugte Strom nicht einmal den Privatbedarf abdecken würde. Im Übrigen wird wie im Erstbescheid auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 bzw. § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 verwiesen.

In ihrem dagegen erhobenen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz ersucht die Bw. um nochmalige Prüfung ihrer Berufung und weist darauf hin, dass durch verschiedene Einsparmaßnahmen der Stromverbrauch von durchschnittlich 3.600 kWh auf 2.288 kWh abgesunken sei. Die bisherig erbrachte Leistung der Photovoltaikanlage lasse den Schluss zu, dass die Jahresleistung das Doppelte des eigenen Verbrauchs erbringe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorab wird bemerkt, dass der Unabhängige Finanzsenat in gegenständlicher Berufungsangelegenheit umfangreiche eigene Sachverhaltsermittlungen getätigten hat, welche auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurden. Eine Gegenäußerung des Finanzamtes hierzu ist nicht erfolgt.

Es ist von folgendem unbestrittenen Sachverhalt auszugehen:

Die Bw. hat ihre Photovoltaikanlage zur Erzeugung elektrischer Energie auf dem Dach ihres Privathauses errichtet und liefert diese Energie als Volleinspeiserin der OeMAG, Abwicklungsstelle für Ökostrom AG, 1090 Wien. Von dort wird der Strom in das öffentliche Netz zur Weitergabe an die Bilanzgruppenverantwortlichen/die Stromhändler übernommen (Punkt V. des OeMAG Vertrages: *Vertrag über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom vom 1. April 2010*) bzw. der gelieferte Ökostrom weiterverkauft. Die Bw. hat mit der OeMAG AG daher lediglich einen Stromliefervertrag, jedoch keinen Strombezugsvertrag abgeschlossen. Der für den eigenen Haushalt benötigte Strom wird von ihr von den VKW bezogen.

Entscheidungswesentlich ist (wobei lediglich die Umsatzsteuerfestsetzung 07-09/201 verfahrensgegenständlich ist), ob die Bw. durch Lieferung von elektrischer Energie eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit vorsteuerabzugsberichtigt und umsatzsteuerpflichtig ist oder rein privatwirtschaftlich handelt.

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 selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zur erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitglieder tätig wird.

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

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 (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 (VwGH 16.9.1992, 90/13/0291; VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

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 Bw. nutzt die Photovoltaikanlage zu 100 % unternehmerisch, da sie die gesamte produzierte elektrische Energie verkauft. Es wird also nicht etwa nur überschüssiger Strom abgegeben und dient der erzeugte Strom daher nicht der eigenen (privaten) Selbstversorgung. Er wird auch nicht ein mit dem Stromkäufer (OeMAG) von diesem im Gegenzug bezogener Strom gegenverrechnet, sondern wird der von der Bw. privat benötigte Strom von einem anderen Anbieter (VKW) geliefert.

Somit liegt auch keine Anschaffung für die private Haushaltsführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 vor.

Ein Anwendungsfall des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges wegen privater Verwendung liegt somit nicht vor.

Angemerkt wird weiters, dass die im Berufsfalle gegenständliche Tätigkeit auch nicht als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen ist.

Gemäß § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Bei Strom handelt es sich nicht um ein Wirtschaftsgut, 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 stellt dessen Erzeugung auch keine Tätigkeit dar, die typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Als weitere Voraussetzung ist die Unternehmereigenschaft des Bw. zu prüfen (§ 2 Abs. 2 UStG 1994):

Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann

ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird (EuGH 26.9.1996, C-230/94, Enkler, Rz 27).

Eine Photovoltaikanlage kann aufgrund ihrer Beschaffenheit wirtschaftlichen und privaten Zwecken dienen. Das regelmäßige Einspeisen der Energie gegen Entgelt ist im Sinne der Rechtsprechung des EuGH als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren und vermittelt daher Unternehmerstatus gemäß § 2 UStG 1994/Art 9 Abs. 1 der MWStSyst-RL.

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 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst (UFS 28.5.2009, GZ RV/0254-L/07).

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage erfüllt somit 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).

An der Einnahmeerzielung fehlt es nach Auffassung des UFS (17.4.2008, RV/0391-L/07; dazu Peyerl, SWK 2010, S 659) und der Verwaltungspraxis (USt-Protokoll 2009) im Fall von privat genutzten Photovoltaikanlagen, deren Überschussstrom mangels Speichermöglichkeit in das öffentliche Netz eingespeist wird, wenn die erzeugte Strommenge insgesamt geringer als der Eigenbedarf ist. Einnahmeerzielung liegt danach erst dann vor, wenn die erzeugte Strommenge den Eigenbedarf dauerhaft deutlich übersteigt (s.a. UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07). Der Stromverkauf ist dann grundsätzlich steuerbar; die Finanzverwaltung sieht aber von einer Versteuerung ab, wenn für die Anschaffung der Anlage kein Vorsteuerabzug zusteht (solange die Menge des erzeugten Stromes doppelt so groß ist wie der private Verbrauch, vgl. § 12 Tz 155) und auch aus dem laufenden Betrieb keine Vorsteuern geltend gemacht werden (kritisch Hörtndl-Seidner, RdW 2010, 114). Demgegenüber wird vom BFH (18.12.2008, V R 80/07, DStR 2009, 745) das Vorliegen einer nachhaltigen Erzielung von Einnahmen schon dann bejaht, wenn Strom regelmäßig und nicht nur gelegentlich eingespeist wird. Das Verhältnis der erzeugten Strommenge zum Eigenbedarf ist danach unerheblich.

Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass in Deutschland der Strom aus privaten Photovoltaikanlagen nach dem EEG (Gesetz über erneuerbare Energien) zu einem garantierten, zum Teil weit über dem Bezugspreis in das öffentliche Versorgungsnetz eingespeist werden kann, sodass es für den Betreiber einer solchen Anlage sinnvoll ist, den gesamten erzeugten Strom in das Netz zu speisen und den privat benötigten Strom zu einem niedrigerem Preis aus dem Netz zu beziehen. Bei einer solchen Konstellation ist die Unternehmereigenschaft zweifellos zu bejahen. Demgegenüber liegen in Österreich die Einspeisetarife zum Teil weit unter dem normalen Bezugstarif, so dass das Betreiben einer Photovoltaikanlage in der Regel nur im Hinblick auf die Eigenversorgung einen Sinn macht. Die Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung ist vor diesem Hintergrund als vertretbare (typisierende) Interpretation anzusehen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2, Tz 56/1).

Hierzu die für den Verfahrenszeitraum vorliegenden Daten für 2010:

Der Bw. wurde für die Lieferung ins Netz ein gegenüber ihrem Bezugspreis von rd. Brutto € 0,15 (VKW) weit höherer Preis von Brutto rd. € 0,45 (OeMAG) pro kWh bezahlt, welcher hohe Abnahmepreis subventioniert ist.

Laut Jahresabrechnung 2010 der VKW hat die Stromlieferung an die Bw. 2.288 kWh betragen (Bruttorechnung € 360,14).

Laut Jahresabrechnung 2010 (beachte *Zeitraum 16.8. – 31.12.*) der OeMAG hat die Stromlieferung der Bw. 1.300,03 kWh betragen (Entgelt Brutto € 592,81).

Es besteht somit das Merkmal der Entgeltlichkeit und beteiligt sich die Bw. durch die entgeltliche Einspeisung des Stromes ins öffentliche Stromnetz am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Hierdurch liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG 1994 vor. Im Übrigen wird auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

Durch den Netznutzungsvertrag mit der VKW ist auch ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen erzeugt worden (Punkt VII. „Die Vereinbarung ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen“). Mit der Nutzung der Photovoltaikanlage zur Einnahmeerzielung ist somit die Unternehmereigenschaft gegeben.

Unstrittig ist, dass die Firma b der Bw. die Lieferung und Errichtung der streitgegenständlichen Photovoltaikanlage in Rechnung gestellt (und auch tatsächlich geliefert und geleistet) hat. Die Firma ist jedenfalls Unternehmer und erfüllt die Rechnung vom 12. August 2010 die Bestimmungen des § 11 UStG 1994.

Die Bw. kann daher den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten geltend machen.

Die Bw. hat allerdings für die Lieferung ins Netz auch Umsatzsteuer zu entrichten, da sie wie bereits o.a. gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet hat, weshalb die Entgelte für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum (im verfahrensgegenständlichen Zeitraum hat die Bw. für ihre Stromlieferungen netto € 262 plus Umsatzsteuer erhalten) wie aus dem Spruch ersichtlich umsatzsteuerlich zu erfassen waren. Auch werden die vereinnahmten Entgelte einkommensteuerlich zu erklären und dieser Steuer zu unterziehen sein.

Es war aus den o.a. Gründen der Berufung statzugeben.

Feldkirch, am 15. Februar 2012