

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Strasser Steuerberatungs-GmbH, Andrichsfurt 60, 4754 Andrichsfurt, gegen die Bescheide des Finanzamts Braunau Ried Schärding, vertreten durch Mag. Monika Friedl, vom 28.1.2013 bzw vom 16.5.2013 betreffend Umsatzsteuer für 2009, 2010, 2011 und 2012

zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird stattgegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Die Bemessungsgrundlagen bzw Steuerbeträge betragen im Beschwerdezeitraum:

Jahr	Bezeichnung	Betrag (in €)
2009	Lieferungen und sonstige Leistungen	1.216,00
	Darauf entfallende Umsatzsteuer	243,20
	Vorsteuer	4.077,4 6
	Gutschrift	- 3.834,26
2010	Lieferungen und sonstige Leistungen	3.657,93
	Darauf entfallende Umsatzsteuer	731,59
	Vorsteuer	44,06
	Zahllast	687,53
2011	Lieferungen und sonstige Leistungen	1.777,04
	Darauf entfallende Umsatzsteuer	355,41
	Vorsteuer	- 1.537,55
	Gutschrift	- 1.182,14
2012	Lieferungen und sonstige Leistungen	2.916,02
	Darauf entfallende Umsatzsteuer	583,20
	Vorsteuer	- 1.538,56
	Sonstige Berichtigungen	- 465,67
	Gutschrift	- 1.421,03

Entscheidungsgründe

Verwaltungsgeschehen

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und erklärte ab 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage. Sie reichte diesbezüglich am 15.10.2008 einen Förderantrag auf Abnahme und Vergütung von Ökostrom bei der OeMAG Abwicklungsstelle für Ökostrom AG betreffend eine von ihr betriebene Photovoltaikanlage ein. Laut entsprechender Unterlagen handelt es sich bei der Anlage um einen sogenannten „Volleinspeiser“, die geplante Jahresstromerzeugung an elektrischer Energie liegt bei 5 MWh. Das geplante Inbetriebnahmedatum war der 30.1.2009. Der Vertrag wurde seitens der OeMAG am 28.11.2008 unterzeichnet.

In den Umsatzsteuererklärungen für 2009 und 2010 wies die Bf Lieferungen und sonstige Leistungen iHv 1.216 € bzw 3.657,93 € und Vorsteuerbeträge iHv 4.077,26 € bzw 44,06 € aus.

Am 27.4.2011 richtete die belangte Abgabenbehörde zwecks Durchführung der Veranlagungen für 2009 und 2010 im Hinblick auf die Photovoltaikanlage folgenden Vorhalt an die Bf:

- „1. Wo wurde die Photovoltaikanlage installiert (freistehend oder auf Gebäuden)?*
- 2. Sollte die Installation auf den land- und forstwirtschaftlichen Gebäuden erfolgt sein, wäre der Nutzungsvertrag vorzulegen, da nach amtlichen Unterlagen Ihr Gatte Alleineigentümer ist.*
- 3. Wie hoch ist die jährliche Einspeisung?*
- 4. Wie hoch ist ihr jährlicher Stromverbrauch (aufgeteilt auf privat und Land- und Forstwirtschaft)?“*

Der Vorhalt wurde am 12.5.2011 folgendermaßen beantwortet:

- „1. Die Photovoltaikanlage ist am alten Stallgebäude, jetzt als Garage genutzt, angebracht und nicht freistehend.*
- 2. Es gibt eine mündliche Vereinbarung über die Nutzung des Daches des Gebäudes für die Photovoltaikanlage.*
- 3. Die jährliche Einspeisung beträgt ca. 6.000 bis 7.000 kWh.*
- 4. Der Verbrauch für das Wohnhaus beträgt jährlich ca. 4.000 kWh, die Landwirtschaft verbraucht ca 3.400 €. Eine genaue Aufteilung ist nicht möglich, da nur 1 Zähler montiert ist. Der Gesamtverbrauch beträgt 7.400 kWh.*

Ergänzend zum Vorhalt teile ich noch mit, dass die Bf bereits um eine 2. Anlage angesucht hat. Es handelt sich dabei um eine lichtgeführte freistehende Anlage, die ca. 8.000 KWh liefern wird. Die Einspeisung ist daher in Zukunft mehr als das doppelte an Strommenge im Verhältnis zum Verbrauch“.

In den Umsatzsteuererklärungen für 2011 und 2012 wies die Bf Lieferungen und sonstige Leistungen iHv 1.777,04 € bzw 2.916,02 € und Vorsteuerbeträge iHv 1.537,55 € bzw 465,06 € aus.

Mit Umsatzsteuerbescheiden für 2009, 2010, 2011, jeweils vom 28.1.2013 bzw für 2012 vom 16.5.2013, wurden der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen mit jeweils 0 € festgesetzt, die jeweils geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt und die in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 vorgeschrieben.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht nur dann Anwendung fänden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Da aus der Vorhaltsbeantwortung nicht hervorgehe, dass die wesentlichsten Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit anderweitig fixiert worden wären, reiche eine mündliche Vereinbarung zur Erfüllung der erforderlichen Publizitätswirkung nicht aus. Ferner entspreche eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung nicht den Erfordernissen der Fremdüblichkeit. Die Anlage werde auf dem wirtschaftlichen Eigentum des Gatten betrieben, eine steuerlich wirksame Nutzungsüberlassung liege nicht vor. Es komme der Bf deshalb keine Unternehmereigenschaft zu, die Umsatzsteuer werde auf Grund der Rechnungslegung geschuldet.

In der gegen die strittigen Umsatzsteuerbescheide für 2009, 2010, 2011 und 2012 eingebrachten Berufungen (Beschwerde) vom 7.2.2013 bzw vom 16.5.2013 führte die Bf aus, dass es sich beim Betrieb der Photovoltaikanlagen sehr wohl um ein Unternehmen handle. Der Erlös der beiden 2009 bzw 2011 errichteten Anlagen betrage ca 4.500 €, wodurch sich ein Gewinn von jährlich ca 2.000 € ergebe. Die beiden Anlagen seien auf dem Garagendach bzw einem Grundstück des Ehegatten installiert worden, worüber ein mündlicher Bestandsvertrag vorliege. Es könne der Ansicht des Finanzamts nicht gefolgt werden, dass dies gegen die Unternehmereigenschaft spreche, weil sonst nie ein Unternehmen bestünde, wenn eine Investition auf einem fremden Grundstück durchgeführt würde. Die Bf habe den Vertrag mit der OeMAG und der Energie AG abgeschlossen und auch der Antrag beim Land sowie die Rechnungslegung seien mit der Bf erfolgt.

In einer in der Folge zwischen der Bf und ihrem Ehegatten abgeschlossenen, mit 11.2.2013 datierten, Nutzungsvereinbarung, in welcher eingangs darauf verwiesen wird, dass die zugrundeliegende Vereinbarung bereits 2009 abgeschlossen worden sei, ist

ua festgehalten, dass der Ehegatte der Bf die Dachfläche der ihm gehörigen Garage ab 2009 zur Installation einer Photovoltaikanlage vermiete. 2012 sei eine weitere Anlage freistehend auf dem Grundstück des Ehegatten errichtet worden, welches der Ehegatte der Bf gleichfalls zur Verfügung stelle.

Es werde vereinbart, dass der Ehegatte ab 2013 eine jährliche Miete von 100 € als Gegenleistung erhalte, der bis Ende des Jahres zu begleichen sei.

Das Nutzungsverhältnis werde auf die Dauer von 13 Jahren abgeschlossen. Nach Ende der Vertragslaufzeit gehe die Anlage kostenlos in das Eigentum des Ehegatten über. Die Betriebskosten seien von der Bf zu bezahlen. Sie habe das Recht, jederzeit das Grundstück zu betreten, auf dem sich die Anlagen befänden. Auch nötige Reparaturen könnten von der Bf oder von ihr beauftragten Unternehmen durchgeführt werden.

Über Vorhalt der belangten Abgabenbehörde vom 8.5.2013 wurden seitens der Bf am 10.6.2013 folgende vier Rechnungen vorgelegt:

- vom 23.2.2009 über 14.900 € (netto), Verfüger über das Konto: Ehegatte der Bf;
- vom 14.9.2009 über 4.251,36 € (netto), Auftraggeber Bf und ihr Ehegatte;
- vom 23.10.2011 über 6.985, 76 (netto), Auftraggeber Bf und ihr Ehegatte;
- vom 28.8.2012 über 6.306 € (netto), Kontoinhaber Bf und ihr Ehegatte;

Am 12.6.2013 richtete die Abgabenbehörde ein schriftliches Auskunftersuchen an den Lieferanten der Photovoltaikanlagen, welches dieser am 24.6.2013 folgendermaßen beantwortete:

Die Bf habe die Anlagen in Auftrag gegeben, mit ihr seien auch die Bestellungen vereinbart worden. Die Rechnungen seien deshalb an die Bf gerichtet worden, weil diese die Bestellungen vorgenommen habe.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 5.7.2013 wurden die Berufungen (Beschwerden) für die Jahre 2009 bis 2012 als unbegründet abgewiesen, und zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt:

Sachverhalt

Der Ehegatte der Bf sei Eigentümer der Liegenschaft, auf der die Photovoltaikanlage betrieben werde. Der Vertrag mit der OeMAG sei von der Bf unterzeichnet worden. Die Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit sei der Abgabenbehörde Anfang 2009 bekanntgegeben worden.

Über die Anschaffung der Anlage seien vier Rechnungen vorgelegt worden. In diesen sei jeweils die Bf als Adressat angeführt, die Überweisungen seien jedoch stets von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten erfolgt, wobei bei einem Konto der Ehegatte als Verfüger angeführt sei. Dieses Konto sei vom Ehegatten auch als „seine“ Bankverbindung angegeben worden, während die Bf der Abgabenbehörde ein völlig anderes Konto als Bankverbindung angegeben habe.

Das Fruchtgenussrecht sei nur mündlich vereinbart worden, eine mit 11.2.2013 datierte Vereinbarung sei erst im Rechtsmittelverfahren vorgelegt worden. In dieser Vereinbarung

werde ab 2013 eine monatliche Miete von 100 € und eine Dauer von 13 Jahren festgelegt. Danach fielen die Anlagen kostenlos an den Fruchtgenussbesteller.

Rechtliche Würdigung

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen seien darauf hin zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dadurch zu vermindern versuchten, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen ließen, mit deren Zufluss diese jedoch idR entweder gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterlägen.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen fänden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprächen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Schriftlichkeit sei zwar keine unabdingbare Voraussetzung, jedoch wesentliches Beweismittel für das tatsächliche Bestehen eines Vertragsverhältnisses. Die Bekanntgabe beim Finanzamt sei nicht ausreichend.

Im vorliegenden Fall sei eine schriftliche Vereinbarung erst im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegt worden. Die darin enthaltenen Regelungen bezüglich Miete, Dauer und Endigung des Vertrages seien nicht fremdüblich. Weiteres Indiz gegen die Unternehmereigenschaft der Bf sei, dass die Anlagen von auf beide Ehegatten lautenden Konten bezahlt und die Überweisungen vom Ehegatten getätigt worden seien.

Gegen die Beschwerdevorentscheidungen brachte die Bf am 29.7.2013 einen Vorlageantrag ein, den sie im Wesentlichen folgendermaßen begründete:

Bei den Photovoltaikanlagen handle es sich um zwei bewegliche Anlagen zur Stromerzeugung, die aufgrund des EuGH-Urteils vom 21.6.2013 wirtschaftliche Betriebe seien.

Die Bf habe alle Verträge abgeschlossen und die Einlagen aus ihrem Einkommen bzw gemeinsamen Vermögen und vom gemeinsamen Konto bezahlt. Die Einnahmen würden von der Bf auf ein ihr gehörendes Konto eingenommen und versteuert. Es handele sich keinesfalls um ein Konstrukt zur Steuervermeidung oder -mimimierung, da auch beim Gatten keine Einkommensteuer angefallen wäre, da er nur pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und einige kleinere Einkünfte bezogen habe. Auch größere Stromanbieter hätten ähnliche Konstruktionen, bei denen man sich an einer großen Photovoltaikanlage beteiligen könne, dafür jährliche Miterträge erhalte und nach Ablauf der Mietzeit von 13 Jahren die Anlage in das Eigentum des Flächenvermieters falle.

Man könne daher bei einem Vertrag, der höhere Mieten vorsehe, von Fremdüblichkeit sprechen. Außerdem handle es sich um bewegliche Anlagen.

Festgestellter Sachverhalt

Die Photovoltaikanlagen, welche seit 2009 bzw 2012 in Betrieb sind und hinsichtlich derer die Unternehmereigenschaft der Bf strittig ist, befinden sich auch dem Dach bzw freistehend auf dem Grundstück des von der Bf bewohnten landwirtschaftlichen Anwesens, welches im Alleineigentum des Ehegatten der Bf steht. Eine diesbezügliche schriftliche Nutzungsvereinbarung zwischen der Bf und ihrem Ehegatten wurde erst im Jahr 2013 abgeschlossen.

Die Bf hat die entsprechenden Verträge mit den Energieversorgungsunternehmen abgeschlossen, in sämtlichen Rechnungen des Lieferanten der Photovoltaikanlagen ist sie als Leistungsempfängerin angeführt. Die Bezahlung der Rechnungen wurde über Konten abgewickelt, bei denen entweder die Bf und ihr Ehegatte gemeinsam oder der Ehegatte alleine Verfügungsberechtigt ist.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich im Wesentlichen auf die in den Akten der belangten Abgabenbehörde befindlichen, unbedenklichen, Unterlagen. Was den Zeitpunkt des Abschlusses der Nutzungsvereinbarung zwischen der Bf und ihrem Ehegatten betrifft, so vermochte die Bf keinen Beweis eines früheren Abschlusses einer mündlichen Vereinbarung erbringen.

Rechtslage

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist 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.

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

Erwägungen

Wie der VwGH in Folge des Urteiles des EuGH-Urteils vom 20.6.2013, Rs C-219/12, Fuchs, in Bezug auf Photovoltaikanlagen entschieden hat (Erkenntnis vom 25.7.2013, 2013/15/0201), ist als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 anzusehen, wer eine derartige Anlage betreibt und den damit produzierten Strom regelmäßig entgeltlich an das Netz liefert. Bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 steht diesem Betreiber somit auch der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage zu. Diese weiteren Voraussetzungen, wie eine dem § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung oder der Regelbesteuerungsantrag liegen im gegenständlichen Fall unstrittig vor. Nach dem angeführten, auf einschlägiger EuGH-Rechtsprechung basierendem, VwGH-Erkenntnis ist bei derartigen Sachverhalten auch für eine Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder des § 3 Abs. 2 UStG 1994 kein Raum.

Unter diesem Aspekt ist somit im gegenständlichen Fall der Betrieb der Photovoltaikanlage durch die Bf als unternehmerische bzw wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen.

Die belangte Behörde führt allerdings ins Treffen, dass jene Vereinbarungen, die zwischen der Bf und ihrem Ehegatten abgeschlossen worden sind und welche etwa eine Nutzungsvereinbarung zur Montage oder die Finanzierung der beiden Photovoltaikanlagen umfassen, fremdunüblich seien und daher aus diesem Grund die Unternehmereigenschaft zu versagen sei.

Diesem Argument der Abgabenbehörde in Bezug auf die Fremdunüblichkeit allfälliger, allenfalls auch konkludenter, Vereinbarungen zwischen der Bf und ihrem Ehegatten kann auch nach Ansicht des Finanzgerichts nicht entgegengetreten werden. So würden beispielsweise Fremde die Montage einer technischen Anlage auf ihrem Grundstück bzw einem dort befindlichen Gebäude ohne jedwede Vereinbarung bzw Abgeltung über einen Zeitraum von Jahren hin wohl nicht akzeptieren.

Nach Ansicht des erkennenden Richters hat allerdings die Fremdunüblichkeit allfälliger mit Dritten, dh nicht dem Leistungsempfänger, abgeschlossener, Vereinbarungen keine Auswirkung auf die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin, geht es doch hier ausschließlich darum, ob sie gegenüber Dritten (Leistungsempfängern) eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Von der selbständigen Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit war aber im gegenständlichen Fall, wie oben dargestellt, auszugehen, sodass der Beschwerde stattzugeben war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 144 Abs 4 B-VG eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall steht nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH bzw des VwGH fest, dass der Betrieb einer Photovoltaikanlage eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Die von der belangten Behörde dagegen ins Treffen geführte Fremdunüblichkeit der Rechtsbeziehungen zum Ehegatten der Bf war für die beurteilung der Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin hingegen nicht von Relevanz. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 7. Juli 2016