

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, in Adresse1, vertreten durch Ornezeder & Partner GmbH & Co KG, 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 9a gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels (StNr. xx/xxx) vom 16. Dezember 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs 1 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Bisheriger Verfahrensverlauf

Bf (in der Folge: der Beschwerdeführer: Bf) machte mit der Umsatzsteuervoranmeldung für das 2. Quartal 2013 Vorsteuern aus der Anschaffung einer Photovoltaikanlage (in der Folge: PV) inklusive Montageschienen (EUR 5.212,62), der Inbetriebnahme durch die D-Gesellschaft und einer zuvor erfolgten Dachsanierung in Höhe von insgesamt EUR 11.072,68 geltend. Im darauffolgenden Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 04-06/2013 vom 25. Oktober 2013 verwehrte das zuständige Finanzamt den Vorsteuerabzug in Höhe von EUR 5.546,70 aus den Rechnungen der A GmbH vom 17.4.2013 und Fa. B vom 6.5.2013 mit der Begründung, dass die in diesen Rechnungen fakturierte Dachsanierung dem Wirtschaftsgut Gebäude zuzurechnen sei und nicht dem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut Photovoltaik.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht am 25.11.2013 eingebrochenen Berufung (seit 1.1.2014 Beschwerde) führte der Bf im Wesentlichen aus, dass die Dachsanierung nur wegen der Errichtung der PV in Angriff genommen worden wäre. Für die ausschließlich landwirtschaftliche Nutzung des Gebäudes sei dies absolut nicht notwendig gewesen. Es seien darüber hinaus nur die Vorsteuern jener Kosten beantragt worden, welche die für die PV absolut notwendigen Dachflächen beträfen, obwohl auch die Kosten für die Sanierung der nicht notwendigen Dachflächen nur wegen der PV angefallen wären. Der Berufung beigeschlossen war ein Schreiben der Fa. A mit der Erklärung, dass aufgrund der Montage der PV eine Dachsanierung notwendig sowie ein Eindecken mit den bestehenden Dachziegeln nicht mehr möglich gewesen sei.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung am 28.5.2014 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde dargelegt, dass es sich bei der PV um ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut handle und eine Trennung vom Dach eines Gebäudes ohne weiteres möglich sei. Das Dach an sich sei unweigerlich zum Gebäude zu zählen und könne nicht einer PV zugeordnet werden. Anders als bei kleineren Änderungen des Daches in Folge der Montage einer PV seien bei einer Generalsanierung des Daches die Dachsanierung und die Installierung der PV getrennt zu betrachten. Das Dach diene hier vordergründig der Substanzerhaltung des Gebäudes.

Zur Errichtung einer PV sei auch nicht unbedingt ein Dach erforderlich (Mast- oder Nachführsysteme). Selbst wenn die Anlage auf einem Dach montiert würde, müsste dieses keine spezielle Neigung aufweisen, da hierzu spezielle Unterkonstruktionen angeboten würden. Hinsichtlich der aus statischen Gründen erforderlichen Generalsanierung wurde ausgeführt, dass in Österreich Dächer eine Schneelast von 100kg/m² bis 1000 kg/m² aushalten müssen (ÖNORM EN 1991-1-3, ÖNORM B 4000). Bei einem PV-Modul könne von einer Last von 15 bis 20 kg/m² ausgegangen werden – somit sei die Generalsanierung des Daches aufgrund des allgemein desolaten Zustandes veranlasst gewesen. Für die Qualifizierung als Anschaffungsnebenkosten reiche ein rein zeitlicher oder kausaler Zusammenhang jedoch nicht aus, vielmehr müsse ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Anschaffung bestehen. Der Zweck der gegenständlichen Dachsanierung sei aber der Substanzerhalt gewesen.

Die Sanierung des Daches könne nicht dem Wirtschaftsgut Photovoltaikanlage zugeordnet werden, daher stehe auch kein Vorsteuerabzug zu.

Im Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht vom 30.6.2014 führte der Bf ergänzend zur Berufung (Beschwerde) aus, dass die Rechtsmeinung des Finanzamtes – die Dachsanierungskosten seien zu 100% dem Gebäude zuzuordnen und daher keine Anschaffungskosten der PV – falsch sei. Darüber hinaus seien noch nicht einmal jene Kosten anerkannt worden, welche zwingend für die PV angefallen seien, wie zB die Verlängerung des Daches, Montage der Haken und der Schienen. Nur für die Kosten der PV an sich inkl. Montageschienen sowie der Inbetriebnahme durch die D-Gesellschaft sei ein Vorsteuerabzug gewährt worden.

Für den Bf habe es zur Errichtung der PV-Anlage zwei Möglichkeiten gegeben, nämlich die Montage auf sogenannten nachführenden Systemen oder eine Aufdachmontage. Nach Abwägung aller Vor- und Nachteile habe er sich für die Aufdachmontage entschieden. Obwohl weder der Dachstuhl noch die Ziegel schadhaft gewesen seien, musste aufgrund der Statik der Dachstuhl erneuert werden. Auch die anderen Arbeiten (Eindeckung mit neuen Ziegeln, Verlängerung des Daches, Befestigung der Montagehaken, Montage neuer Raffen, usw.) stünden in engem Zusammenhang mit der Montage der Photovoltaikanlage.

Auch die deutschen Finanzgerichte sowie der BFH seien zu dem Ergebnis gelangt, dass zwischen Stromerzeugung und Gebäudeherstellung bzw. Dachsanierung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehe und ein Vorsteuerabzug für Gebäudeaufwendungen zumindest anteilig möglich sei. Die gesamte Dachsanierung habe im Übrigen netto EUR 89.999,38 (inklusive Eigenleistungen des Bf) betragen. Beantragt hätte man den Vorsteuerabzug aber nur aliquot für die von der PV betroffenen Fläche, obwohl Ursache für die gesamte Dacherneuerung die Montage der PV gewesen sei.

Dem Schreiben beigefügt war außerdem eine Aufstellung über die auf die PV aliquot anfallenden Kosten der Rechnung der Fa. A vom 17.4.2013. Demnach würde von den EUR 26.195,49 (netto) ein Betrag in Höhe von 13.711,53 zu 100% der PV-Anlage und ein Betrag von EUR 7.336,24 der Dachstuhlverstärkung für die PV-Anlage zuzuordnen sein. (Anm. d. Richters: Dabei ist aber auffallend, dass zB die Kosten für Dachziegel und für das Schutzgerüst zu 100%, andere Kosten teilweise zu 50% und Kosten für Lehrlings- und Gesellenstunden zu 90% der PV zugeordnet wurden.)

Zur Bearbeitung des Vorlageantrages hielt das zuständige Finanzamt noch weitere Ermittlungen für notwendig.

Die Nachschau bei der Fa. A ergab, dass die Firma den gesamten Dachstuhl aufgebaut, sowie die Dacheindeckung und die Spenglerarbeiten vorgenommen habe. Aufzeichnungen seien nur über das gesamte Projekt vorhanden. Die ursprüngliche Gesamtrechnung (RNr. 1304048: EUR 48.340,75), welche buchhalterisch noch nicht erfasst gewesen sei, sei auf Wunsch des Bf in zwei Teilrechnungen (RNr. 1304048 Dachsanierung PV: EUR 31.434,59 und RNr. 1304078: EUR 16.909,19) geteilt worden, wobei die entsprechenden Beträge bereits vom Bf vorgegeben worden seien. Im Akt liegt ein diesbezügliches Mail des Bf vom 5.5.2013 an den Auftragnehmer auf, aus dem sich ergibt, dass der ursprüngliche Rechnungsbetrag auf die zwei genannten Rechnungen aufzuspalten sei.

Im Zuge der Nachschau beim Beschwerdeführer wurde ebenfalls festgestellt, dass sämtliche Arbeiten von der Fa. A durchgeführt worden seien. Die gegenständliche PV-Anlage habe außerdem ein Ausmaß von insgesamt 240,98 m², die Gesamtfläche des Daches betrage 907,72 m². Das Altmaterial sei zum einen als Unterbau für die Scheunenzufahrt (Dachziegel) und zum anderen als Heizmaterial (alter Dachstuhl) verwendet worden.

Mit einem Vorlagebericht vom 31.10.2014 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das BFG mit einer Darstellung des bisherigen Verfahrensganges und des bisherigen Parteienvorbringens. Insbesondere wiederholte die belangte Behörde ihr bisheriges Vorbringen, ergänzte dieses mit den Ergebnissen der durchgeführten Nachschauen und führte darüber hinaus an, dass sowohl das Schreiben der Fa. A hinsichtlich der mangelnden Statik des betreffenden Daches als auch die Teilung der ursprünglichen Rechnung Nr. 1304078 als reine Gefälligkeitsschreiben zu werten seien. Aufgrund der im Vorlageantrag enthaltenen Aufstellung der Rg. A vom 17.4.2013 betreffend der Zurechnung von Kosten zur PV ergäbe sich im Vergleich zur Rechnungssumme der betreffenden Rechnung eine Verminderung der Kosten um netto EUR 5.147,72. Eine plausible Darstellung etwaiger Mehrkosten der Dachstuhlerneuerung die rein aus der Montage der PV resultieren sei in keiner Phase des Verfahrens vorgelegt worden.

Ausgehend von einer Amortisationsdauer allein der PV von 10 Jahren, Dachsanierungskosten (die rund 2,5 mal so hoch seien als die Anschaffungskosten der reinen PV-Anlage) und einer Gesamtlebensdauer der PV von 20 Jahren, würden sich die Dachsanierungskosten aus wirtschaftlichen Gründen nicht rechnen. Eine derartige Vorgehensweise müsse seinen Grund also in der Erhaltung der Gebäudesubstanz haben, insbesondere da das Gebäude zum einen als Rinderstall, zum anderen als Heulager diene.

Am 12.5.2015 übermittelte der Bf eine Stellungnahme zu einigen Aussagen des Vorlageberichtes. Diese enthielt im Wesentlichen folgende Ausführungen.

Von der Meinung, dass zumindest für anteilige Kosten der Dachsanierung die Vorsteuer zum Abzug gebracht werden könne, würde nicht abgerückt werden. Laut Auskunft der Fa. BEG GmbH würde für die reine Montage einer PV mit 28,08 kWp ein Preis von netto EUR 4.900,52 (VSt. EUR 980,10) verrechnet werden.

Der Aussage des Finanzamtes, dass die Rechnung Nr. 1304048 nach einem nicht nachvollziehbaren und somit willkürlich festgelegten Aufteilungsschlüssel neu aufgeteilt worden sei, wurde entschieden widersprochen. Es sei genau berechnet worden, welcher Aufwand auf die anteilige Dachfläche der PV entfallen sei. Diesbezügliche handschriftliche Notizen wurden dem Schreiben beigefügt.

Hinsichtlich der vom Finanzamt errechneten Kostenverminderung um EUR 5.147,72 in der Aufstellung des Bf zum Vorlageantrag führte der Bf folgendes aus: Aus dieser Aufstellung gehe hervor, dass die auf die PV anteilig entfallenden Kosten mit EUR 26.195,49 anzusetzen seien. Er habe lediglich noch jene Kosten für Teile des Daches herausgerechnet, welche nicht von der PV berührt würden.

Eine Berechnung der zuzurechnenden Kosten (Zurechnungsmethode des BFH) der Höhe nach, sei mittels Gegenüberstellung der Einnahmen der PV-Anlage/Jahr (EUR 5.000,00) sowie der Einnahmen aus fiktiver Vermietung der Nutzflächen des Gebäudes (EUR 7.400,--) erfolgt. Somit entfielen ca. 40 % auf die PV und 60 % auf das Gebäude.

Das Dach sei für die Installation einer PV nicht mehr geeignet gewesen. Die Kosten einer teilweisen Sanierung hätten die anteiligen Kosten der gesamten Dachsanierung überstiegen. Es sei daher wirtschaftlich sinnvoll gewesen, das gesamte Dach zu sanieren. Die Sanierung sei kausal durch die PV verursacht worden, ansonsten sei das Dach sicher die nächsten 10 Jahre nicht saniert worden. Der Neuaufbau des Dachstuhles sei von vornherein für eine optimale Nutzung der PV konzipiert worden.

Am 16.12.2015 erging der Umsatzsteuer-Jahresbescheid für das Jahr 2013.

Auch hier wurde eine Kürzung der Vorsteuer um die Rechnungen der Fa. A vom 17.4.2013 und der Fa. B vom 6.5.2013 vorgenommen. Zur Begründung wurde auf die Beschwerdevorentscheidung vom 28.5.2014 verwiesen.

Auf Aufforderung des BFG wurde seitens des Bf eine Bestätigung der Fa. A über die Mehrkosten aufgrund der Errichtung der PV-Anlage im Zuge der Dachsanierung übermittelt. Nach dieser ergäben sich Mehrkosten in der Höhe von EUR 2.975,72. Die vorgelegte Berechnung wurde dem Finanzamt mitsamt rechtlichen Ausführungen zur Stellungnahme weitergeleitet. Das Finanzamt hielt die Aufstellung betreffend der konkret mit der Installierung der PV zusammenhängenden Leistungen für plausibel und stimmte einem diesbezüglichen Vorsteuerabzug zu. Einer aliquoten/virtuellen Aufteilung der Nutzung des Daches für einerseits die PV und andererseits für die Zwecke der Land- und Forstwirtschaft stimmte das Finanzamt allerdings nicht zu.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Festgestellter Sachverhalt

Der Bf betreibt im Beschwerdezeitraum eine pauschalierte Landwirtschaft. Im Frühjahr des Jahres 2013 installiert er eine Photovoltaikanlage (28,08 kWp) im Ausmaß von insgesamt 240,38 m² auf dem Dach (26,48 % der Gesamtfläche von 907,72 m²) eines landwirtschaftlich genutzten Gebäudes – im EG befinden sich Stallungen für Rinder, im OG ein Lager für Heu und Stroh. Das betreffende Dach wurde inklusive Dachstuhl vor der Montage der Anlage erneuert. Für die Kosten der PV-Anlage selbst, die Montageschienen und die Inbetriebnahme können Vorsteuern in Höhe von EUR 5.525,30 geltend gemacht werden. Die Gesamtkosten der Dach- und Dachstuhlsanierung betragen netto EUR 78.999,40 (Skonto bereits abgezogen), zusätzlich hat der Bf Eigenleistungen von EUR 11.000,00 in Form von Arbeitsleistung und Holz erbracht.

Von den gesamten Dachsanierungskosten entfallen Mehrkosten in der Höhe von EUR 2.826,93 (netto, Skonto bereits abgezogenem) auf die im Zusammenhang mit der Dachsanierung errichteten PV.

Mit der beschwerdegegenständlichen Photovoltaikanlage können Einnahmen von ca. EUR 5.000,00 pro Jahr lukriert werden.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der Gesamtfläche des Daches bzw. der von der PV eingenommenen Dachfläche basieren auf der beim Bf durchgeführten Nachschau und dem dabei vorgelegten Einreichplan und werden vom Bf nicht bestritten. Ebenso außer Streit stehen die Gesamtkosten der durchgeführten Dachsanierung sowie jene der PV selbst inkl. Montageschienen und der Inbetriebnahme. Diese ergeben sich eindeutig aus den vorgelegten Rechnungen der Firmen A, B und C, die in Anspruch genommenen Skonti aus dem Kontoauszug aus der Buchhaltung der Fa. A. Die Höhe der Eigenmittel basiert auf den Eigenabgaben des Bf.

Die Fa. A hat auf Ersuchen des Bf die ursprüngliche Rechnung Nr. 1304048 in der Höhe von EUR 40.283,96 (netto) in zwei pauschale Teilrechnungen (Anteil PV bzw. Wirtschaftsgebäude) aufgeteilt. In der Rechnung betreffend die PV ist ein Betrag von EUR 26.195,49 (netto) ausgewiesen, in jener hinsichtlich des Wirtschaftsgebäudes ein Betrag in Höhe von EUR 14.088,49 (netto). Dies entspricht einer Aufteilung von 65% für die PV und 35% für das Wirtschaftsgebäude. Die Ausstellung der Teilrechnung für die „Dachsanierung PV-Anlage“ erfolgte auf Betreiben und nach den Angaben des Bf, wie sich eindeutig aus dem bei der Nachschau bei der Fa. A vorgelegten E-Mail des Bf vom 5. Mai 2013 ergibt. In der ursprünglichen Gesamtrechnung Nr. 1304048 war eine genaue Kostenaufstellung aller erbrachten Leistungen enthalten. Aus der dem Vorlageantrag beigeschlossene Aufstellung ist zwar ersichtlich aus welchen Positionen der ursprünglichen Rechnung, der in der Rechnung „Dachsanierung PV-Anlage“ der Fa. A ausgewiesene Betrag von EUR 26.195,49 berechnet wurde, nach welchen Kriterien die vom Bf vorgenommene Zuteilung der einzelnen Kostenpunkte erfolgte, bzw. ob dafür ein bestimmter Aufteilungsschlüssel verwendet wurde geht aus der Aufstellung allerdings nicht hervor. Diese beinhaltet lediglich eine weitere Präzisierung dahingehend, welche Kosten der PV-Anlage zu 100 % und welche einer Dachstuhlverstärkung für die PV-Anlage zugeordnet werden können. Im Laufe des Verfahrens wurden zu dieser Thematik weder Angaben gemacht noch Beweise vorgelegt. Auch die handschriftlichen Notizen des Bf enthalten keine diesbezüglichen Angaben.

Darüber hinaus ist die vom Bf vorgenommene Kostenzuordnung nicht nachvollziehbar. Beispielhaft sei nur erwähnt, dass die Kosten der Arbeitnehmerschutzeinrichtungen (Montagegerüst) zu 100 % der PV-Anlage zugerechnet wurden, obwohl diese auch angefallen wären, wenn keine PV-Anlage montiert worden wäre. Ebenso fragwürdig erscheint die Zuordnung der Dachziegel zu 100% oder Arbeitsstunden zu 90% zur PV-Anlage. Insgesamt erscheinen die Angaben aufgrund der Vorgabe durch den Bf an den Rechnungsleger und der vorgenommenen Zuordnungen weder schlüssig noch glaubwürdig.

Auch von der Firma B liegt eine Rechnung mit der Bezeichnung „Dachsanierung Photovoltaik“ in Höhe von netto EUR 2.848,20 vor. Unter Einbeziehung der Vorgehensweise bei den Rechnungen der Fa. A erscheinen auch die von der Fa. B ausgestellten Teilrechnungen wenig glaubwürdig. Auch wenn, natürlich unter Berücksichtigung der Tatsache, dass bei der Fa. B, anders als bei der Fa. A keine

Nachschauführung gemacht wurde, keine Hinweise auf eine Einflussnahme durch den Bf vorliegen.

Die nach Aufforderung des BFG vorgelegte Bestätigung der Fa. A über die von der PV verursachten Mehrkosten ist dagegen schlüssig und nachvollziehbar. Dieser Ansicht ist auch das zuständige Finanzamt gefolgt.

Rechtliche Erwägungen

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 3-6/2013 gilt gemäß § 253 BAO als gegen den jeweiligen Jahresbescheid gerichtet. Da am 16.12.2015 der Umsatzsteuer-Jahresbescheid für das Jahr 2013 erging, richtet sich die eingebrachte Beschwerde gegen diesen Jahresbescheid.

Unstrittig ist, dass es sich beim Betrieb einer PV um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, die grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Aus diesem Grund ist auch der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen, die eindeutig auf die PV entfallen in Höhe von EUR 5.525,30 unstrittig.

Strittig ist, ob und in welchem Ausmaß ein weiterer Vorsteuerabzug iZm den Eingangsleistungen für das neue Dach abziehbar ist. Nach Ansicht des Finanzamtes steht kein weiterer Vorsteuerabzug zu, da das neue Dach rein der Substanzerhaltung des landwirtschaftlich genutzten Gebäudes diene und damit der mögliche Vorsteuerabzug in der Pauschalierung des landwirtschaftlichen Betriebes aufgehe. Der Bf ist dagegen der Ansicht, dass ein weiterer Vorsteuerabzug zustehen müsse, da zumindest ein Teil der angefallenen Kosten durch die PV veranlasst worden sei.

Das Gemeinschaftsrecht normiert in Artikel 168 MwStSystRL (RL 2006/112/EG) u.a.:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden.“

Artikel 173 MwStSystRL (RL 2006/112/EG) bestimmt für einen anderen Fall der erforderlichen Vorsteueraufteilung (wegen der Verwendung einer Eingangsleistung auch für unecht befreite Umsätze) auszugsweise: „*Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168, 169 und 170 besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer*

abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß den Artikeln 174 und 175 für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.“

Nach dem Urteil des EuGH vom 16.7.2015, Rs C-108/14 Larentia und Minerva, und EuGH Rs C-109/14 Marenave Schiffahrt ist auch in allen Fällen, bei denen eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen ist, die aber in der Richtlinie nicht geregelt sind, eine sachgerechte Aufteilung, die die **objektiven Gegebenheiten** widerspiegelt, anzuwenden.

Auch wenn die hier erforderliche Aufteilung in der MwStSystRI nicht geregelt ist, ist doch festzuhalten, dass nach den unionsrechtlichen Vorgaben generell darauf abzustellen ist, wofür die Eingangsleistungen **verwendet** werden. Dabei ist auf objektive Gegebenheiten abzustellen und nicht auf subjektive Absichten oder Motive.

Innerstaatlich normiert § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der zum Beschwerdezeitraum geltenden Fassung auszugsweise:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

*1. 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.*

.....

*(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten 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**, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.*

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

.....

(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,

2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;

.....

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der

Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Einfuhren sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift

.....

Nach innerstaatlichem Recht steht somit der Vorsteuerabzug (bei Erfüllung auch der weiteren Voraussetzungen) dann und insoweit zu, als die Vorleistungen tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen und die Ausgangsumsätze zum Vorsteuerabzug berechtigen. Richtlinienkonform ausgelegt, bedeutet dies, dass Vorsteuern insoweit abzugsfähig sind, „als die Vorleistungen objektiv für eine wirtschaftliche Tätigkeit **verwendet** werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.“

Die Vorsteueraufteilungsvorschriften der Absätze 4 ff leg.cit. betreffen Zukäufe, die sowohl für steuerpflichtige und echt befreite als auch für sog. unecht befreite Umsätze verwendet werden. Im gegenständlichen Fall ist aber die angefallene Vorsteuer danach aufzuteilen, ob die Eingangsleistungen für pauschalierte Umsätze bzw. für regelbesteuerte und somit zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet werden. Bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 22 UStG 1994 (hier für die landwirtschaftliche Tätigkeit unstrittig gegeben) gelten die iZm den Vorleistungen für die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit angefallenen Vorsteuern als abpauschaliert und können somit nicht mehr gesondert abgezogen werden.

Für diesen Fall hat der VwGH bereits – die oben getroffenen Ausführungen bestätigend – ausgeführt:

*Führt ein Unternehmer neben einem der Regelbesteuerung unterliegenden gewerblichen Betrieb einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, für den er die Pauschalierungsregelung des § 22 UStG 1994 in Anspruch nimmt, hat er die von ihm bezogenen Eingangsleistungen ganz oder teilweise einem der beiden Unternehmensteile zuzuordnen und damit die Vorsteuerbeträge in die nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 abziehbaren und in die bereits im Rahmen der Vorsteuerpauschalierung berücksichtigten aufzuteilen. Bei der Aufteilung kann es nicht darauf ankommen in welchem Unternehmensteil die Verwendung der bezogenen Eingangsleistungen zunächst erfolgt. Vielmehr ist darauf abzustellen, **ob der Unternehmer die bezogenen Eingangsleistungen** für der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994*

oder der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze verwendet (VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189).

Auch die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes geht in ähnlich gelagerten Fällen von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Stromerzeugung und Gebäudeherstellung bzw. Dachsanierung aus. Ein Vorsteuerabzug für Gebäudeaufwendungen ist zumindest anteilig möglich (BFH vom 19.7.2001, XI R 29/09, BFH XI R 29/10; BFH XI R 21/10; BFH vom 12.3.2014, XI B 136/13).

Entscheidend ist somit nicht, wodurch die Eingangsleistung veranlasst wurde bzw. welche Überlegungen für die Dachsanierung maßgeblich waren, sondern entscheidend ist primär, für welche Ausgangsumsätze die Eingangsleistungen und Zukäufe **verwendet** werden.

Das gegenständliche auf dem landwirtschaftlich genutzten Gebäude errichtete Dach fand in weiterer Folge sowohl als „Unterbau“ für die PV-Anlage als auch als Dach im eigentlichen Sinne für das landwirtschaftlich genutzte Gebäude Verwendung. Die Dachsanierungskosten sind somit in jenem Verhältnis aufzuteilen, in welchem das Dach für die PV-Anlage bzw. für den landwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. Die gewählte Aufteilung muss zu einem sachgerechten, wirtschaftlich zutreffenden Ergebnis führen.

Es ist daher auch ohne Bedeutung, ob das Dach ohnehin saniert werden hätte müssen, ob ein Dach, welches nach der maßgeblichen ÖNORM ohne weiteres auch eine PV tragen können müsste und ob die PV ebenso auch auf der Erde installiert werden hätte können. Entscheidend ist alleine, wofür die zugekaufte Vorleistung letztlich verwendet wird.

a) exakt zurechenbare Eingangsleistungen

Aus den in der Beweiswürdigung bereits beschriebenen Gründen, kann die in den Rechnungen der Firmen A und B vorgenommene Teilung der Dachsanierungskosten (PV-Anlage bzw. Wirtschaftsgebäude) nicht als Grundlage für eine Zuordnung der Vorsteuerbeträge in die nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 abziehbaren und in die bereits im Rahmen der Vorsteuerpauschalierung berücksichtigten, herangezogen werden. Auch die im Vorlageantrag vorgelegte Aufstellung der rein der PV-Anlage zuzurechnenden Kosten ist für das erkennende Gericht aus oben genannten Gründen technisch, aber darüber hinaus auch rechnerisch nicht nachvollziehbar, und aus diesem Grund als Grundlage für eine sachgerechte exakte wirtschaftliche Zuordnung der Vorsteuerbeträge nicht geeignet.

Erst die nach Aufforderung des BFG erfolgte Bestätigung der Fa. A über die von der PV-Anlage verursachten Mehrkosten in der Höhe von EUR 2.826,93 (netto, Skonto abgezogen) ist eine taugliche Grundlage für eine exakte wirtschaftliche Zurechnung.

b) Aufteilung nach dem Flächenschlüssel

Der Verwaltungsgerichtshof und auch das Bundesfianzgericht haben bereits in mehreren Fällen entschieden, dass die Aufteilung nach einem Flächenschlüssel als sachgerechter Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke anzusehen ist (VwGH

vom 23.2.2010, 2007/15/0289; VwGH vom 30.9.2015, 2012/15/0129; BFG vom 25.9.2015, RV/5101069/2011; UFS RV/5101069/2011). In der Literatur wird zur Aufteilung der Vorsteuern die Auffassung vertreten, dass sich eine sachgerechte Schätzung bei „räumlicher Mischnutzung an den räumlichen und bei zeitlicher Mischnutzung an den zeitlichen Nutzungsverhältnissen“ orientieren soll.

Nach Auffassung des BFH kommt bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes ein objektbezogener Flächenschlüssel regelmäßig gegenüber einem objektbezogenen Umsatzschlüssel zu einer präziseren Vorsteueraufteilung. Denn Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge in abziehbare und nichtabziehbare ist bei Gebäuden in der Regel das Verhältnis der den verschiedenen Zwecken dienenden Grundflächen; denn in der unterschiedlichen Nutzung der Flächen drückt sich die Zuordnung des Gebäudes bzw. der Gebäudeteile zu den mit ihnen ausgeführten Umsätzen aus (zuletzt in BFH vom 5.6.2014, XI R 31/09). Für den **Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung des Gebäudes** kommt es dagegen darauf an, **wie der Gebäudeteil genutzt wird, für den die betreffenden Aufwendungen entstehen** (BFH vom 28.9.2006, V R 43/03; BFH vom 22.11.2007, V R 43/06; BFH vom 13.8.2008, XI R 53/07; BFH vom 18.3.2010, V R 44/08; BFH vom 5.6.2014, XI R 31/09).

Im Rahmen der Dachsanierung entstand eine Dachfläche von insgesamt 907,72 m². Von dieser Gesamtfläche werden 240,98 m² (26,50%) von der Photovoltaikanlage bedeckt. Daraus ergibt sich, dass 666,74 m² (73,5%) der Dachfläche allein dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen sind. Jener Flächenanteil auf dem sich die PV befindet, dient gleichzeitig dem landwirtschaftlichen Betrieb als Dach und dem Gewerbebetrieb der PV als "Unterbau". Dabei ist von einer Nutzung zu je 50 % auszugehen. Dieser Anteil ergibt sich aus der gleichzeitigen Doppelnutzung der beiden Betriebsteile. Zum einen ist die PV dauerhaft auf dem Dach montiert. Zum anderen dient das Dach im Bereich der PV ohne zeitliche Einschränkung auch dem landwirtschaftlichen Betrieb – eben als Dach. Ausgehend von diesen Faktoren ergibt sich im Ergebnis, dass 13,25% (50% von 26,50%) der Dachfläche für die PV-Anlage, und 86,75% der Fläche für das landwirtschaftlich genutzte Wirtschaftsgebäude verwendet werden.

| | | Netto | Vorsteuer |
|---|--------------|----------------------|----------------------|
| Dachsanierungskosten (Abzgl. Eigenleistungen und Skonto) | | EUR 78.999,40 | EUR 15.799,88 |
| - wirtschaftl. direkt zurechenbare Eingangsleistungen | | EUR 2.826,93 | EUR 565,38 |
| Berechnungsgrundlage | 100 % | EUR 76.172,47 | EUR 15.234,49 |

| | | | |
|--|----------------|----------------------|---------------------|
| für die flächenmäßig aufzuteilenden Eingangsleistungen | | | |
| Anteil Wirtschaftsgebäude (VSt-Anteil nicht abzugsfähig) | 86,75 % | EUR 66.079,62 | EUR 13.215,92 |
| Anteil Photovoltaikanlage (VSt-Anteil abzugsfähig) | 13,25 % | EUR 10.092,85 | EUR 2.018,57 |

Aufgrund der oben beschriebenen Nutzungsverhältnisse ist ein Vorsteuerabzug in der Höhe von EUR 2.018,57 für den der Photovoltaikanlage zuzurechnenden Dachanteil möglich.

Dazu kommt neben der bereits anerkannten Vorsteuer für die PV selbst (€ 5.525,30) noch der Vorsteuerabzug in Höhe von € 565,38 aus jenen Eingangsleistungen für die Dachsanierung, die aufgrund der dem BFG vorgelegten Unterlagen in wirtschaftlicher Betrachtung unmittelbar der Verwendung durch die PV-Anlage zuzurechnen sind.

Insgesamt können von den Dachsanierungskosten EUR 2.583,95 an Vorsteuern geltend gemacht werden.

Die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Aufteilung der Dachfläche nach einem Umsatzschlüssel würde erstens zu keinem sachgerechten Ergebnis führen und würde zweitens auch rechnerisch gar nicht ermittelbar sein. Überdies betraf die Investition nicht unmittelbar die Nutzfläche des Gebäudes sondern dessen Dach. Entscheidend muss somit auf die Verwendung der Dachfläche und nicht auf die Nutzfläche des Gebäudes abgestellt werden. Der Ansatz fiktiver Mietumsätze mag überdies eventuell bei einem privat genutzten Gebäude noch denkbar sein, keinesfalls aber bei einem für pauschalierte landwirtschaftliche Umsätze genutzten Gebäude. Auch für die Berechnung der Ausgangsumsätze des landwirtschaftlich genutzten Gebäudes gibt es keine ausreichenden Grundlagen – zu diesem Zweck müssten die Umsätze welche nur in diesem einen Gebäude der gesamten Landwirtschaft erwirtschaftet werden aus den Gesamtumsätzen ebendieser herausgerechnet werden. Da es sich im gegenständlichen Fall aber um einen pauschalisierten Landwirt handelt, könnten die für eine sachgerechte Aufteilung notwendigen tatsächlichen Ausgangsumsätze gar nicht im benötigten Ausmaß ermittelt werden.

Für die vom Bf angeführten Eigenleistungen in der Höhe von EUR 11.000,00 ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Aus dem im § 2 Abs. 1 UStG 1994 normierten Grundsatz der Unternehmenseinheit folgt, dass zwischen den einzelnen Betrieben eines Unternehmers keine steuerbaren Umsätze bewirkt werden können. Es liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor, für die keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen im Sinne des § 11 leg. cit. gelegt werden können (VwSlg. 6205/F sowie Ruppe/Achatz, UStG⁴ § 2 Tz 125, -3 22 Tz 41).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im gegenständlichen Fall wird über die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der Sanierungskosten eines Gebäudeteiles, genauer gesagt eines Daches abgesprochen. Dieses dient sowohl einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, welcher gemäß § 22 UStG 1994 zum pauschalierten Vorsteuerabzug berechtigt ist, als auch einem Gewerbebetrieb (Betrieb einer Photovoltaikanlage) welcher der Regelbesteuerung unterliegt. Zur Frage, ob der auf die gesamte Dachfläche angewendete Flächenschlüssel eine sachgerechte Zurechnungsmethode hinsichtlich der abzugsfähigen (regelbesteuerte Gewerbebetrieb) bzw. nicht abzugsfähigen (pauschalierte Landwirtschaft) Vorsteuern darstellt, fehlt eine Rechtsprechung des VwGH. Eine Revision hinsichtlich dieser Frage ist demnach zulässig.

Linz, am 26. April 2016