

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R
in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes
Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 11.1.2011, betreffend
Umsatzsteuer 2008 und Umsatzsteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen
Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit **Eingabe vom 28. Mai 2009** gab die Beschwerdeführerin (Personengemeinschaft) bekannt, dass sie in S eine Photovoltaikanlage errichten und künftig Umsätze aus dem Verkauf von Strom anfallen würden.

Bereits am 5. Februar 1998 (früher auch bereits am 10. Februar 1989) wurde bekannt gegeben U 12), dass auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet wurde - damals im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt wurde dieser Verzicht nicht widerrufen.

In der **Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften** (Feststellungserklärung) 2008 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -184,60 € erklärt. Das Ergebnis sei auf die bei den Beteiligten D B und Ru B zu je 50% aufzuteilen.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 9. März 2009** wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 mit einer Abgabengutschrift in Höhe von 4.705,24 € (Vorsteuern) festgesetzt.

Mit **Bescheid über die Feststellung von Einkünften** gem. § 188 BAO 2008 vom 5. Juni 2009 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Betrag von -184,60 € festgestellt.

Mit **Eingabe vom 16. März 2010** wurde ein Antrag gem. § 299 BAO auf Berichtigung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 eingereicht.

Lt. Gewinnzuteilung der OeMAG-Abwicklungsstelle sei für das Jahr 2008 ein Gewinn von 117,40 € zu berücksichtigen. Dadurch würde ein Verlust in Höhe von -67,20 € übrig bleiben.

Mit **Bescheid über die Aufhebung gem. § 299 BAO** vom 18. März 2010 wurde der Bescheid vom 5. Juni 2009 (Feststellungsbescheid) aufgehoben.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 19. November 2010** wurde die Beschwerdeführerin (Personengemeinschaft) ersucht, Ergänzungen betreffend Umsatz- und Feststellungserklärungen 2008 und 2009 nachzureichen.

Mit **Eingabe vom 23. November 2010** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

- 1.) Die Photovoltaikanlage sei auf einem Grundstück (EZ 421) in S errichtet worden. Das Grundstück sei im Grundbuch auf Ru und D B (Beschwerdeführerin) eingetragen.
- 2.) Das Grundstück werde ausschließlich privat genutzt.
- 3.) Es würden keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden.
- 4.) Jahresabrechnung mit der Firma OeMAG im Zeitraum 1. April 2009 bis 31. März 2010: 5.490,69 kWh produziert und verrechnet.
- 5.) Die gesamte Strommenge sei lt. Liefervertrag an die OeMAG geliefert und verrechnet worden.
- 6.) Im Zeitraum 6. November 2008 bis 23. November 2010 seien insgesamt 10.690 kWh erzeugt und an die OeMAG weiterverrechnet worden.
- 7.) Gemäß dem Umsatzsteuerprotokoll 2009 werde gefordert, dass die erzeugte Strommenge doppelt so hoch als der privat benötigte Strom sein müsse. Lt. der steuerlichen Vertretung werde in der steuerlichen Beurteilung entgegengehalten, dass die Anerkennung der Unternehmereigenschaft und damit der Vorsteuerabzug nicht durch eine willkürliche mengenmäßige Begrenzung (200%) abhängig gemacht werden könne.
- 8.) Der Errichtungsaufwand sei zur Gänze vom Konto bei der Sparkasse, welches auf Ru und D B laute, bezahlt worden.

Beilagen:

- Fotos der Anlage
- Jahresabrechnung (4/2009-3/2010)
- Vertrag OeMAG (Volleinspeiser; geplante Inbetriebnahme 11/2008)
- Errichtungsaufwand: 23.576,40 € + 4.705,24 € (USt) = 28.281,65 €
- Nutzungsdauer: 5%; AfA: 1.179,00 €

Mit **Bescheid gemäß § 303 BAO vom 11. Jänner 2011** wurde das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 wieder aufgenommen und der Umsatzsteuerbescheid 2008 gemäß § 307 BAO aufgehoben.

Im wiederaufgenommenen Verfahren ergeht gleichzeitig ein Nichtveranlagungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO für das Jahr 2008.

Begründend wurde ausgeführt, dass durch die Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2010 folgende Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Auf dem Grundstück Nr. xx, KG S Nr. yy sei eine Photovoltaikanlage mit einer Nennleistung von ca. 4.600 kWh errichtet worden. Die im eigenen Haushalt benötigte Energie würde ca. 3.700 kWh betragen (mit Vorhalt vom 19. November 2010 sei nach dem Stromverbrauch im eigenen Haushalt gefragt worden. Aufgrund der Nichtbeantwortung sei der durchschnittliche Haushalts-Stromverbrauch lt. Statistik Austria angenommen worden). Laut Stromliefervertrag mit der Oe MAG Abwicklungsstelle für Ökostrom AG würde die Lieferung der erzeugten elektrischen Energie (Volleinspeiser) eine Höhe von 4.600 kWh umfassen.

Die Kenntnis dieser Umstände hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen. Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegen und die steuerlichen Auswirkungen würden nicht als geringfügig angesehen werden können.

Mit **Nichtveranlagungsbescheid** gem. § 92 Abs. 1 BAO vom **11. Jänner 2011** wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 nicht festgesetzt.

Eine Umsatzsteuerveranlagung werde nicht durchgeführt. Die Unternehmereigenschaft sei nicht gegeben.

Der oben wiedergegebene Sachverhalt werde vom Finanzamt rechtlich wie folgt beurteilt:

"§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet: "Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personen vereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird".

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

Auf Grund des geschilderten Sachverhalts ist davon auszugehen, dass bei den Investitionsüberlegungen zur Anschaffung der Photovoltaikanlage eine Abdeckung des Großteils der im Haushalt benötigten Energie durch Eigenerzeugung im Vordergrund stand. Die Photovoltaikanlage ist daher dem privaten Bereich zuzuordnen, ein Gewerbebetrieb liegt nicht vor. Da für den selbst erzeugten Strom keine Speichermöglichkeit besteht, wird die Überproduktion, die momentan nicht benötigt wird, in das öffentliche Stromnetz eingespeist und dort "zwischengespeichert".

Zur Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig unter Einnahmenerzielungsabsicht ausübt. Dies ist nach der im Umsatzsteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen.

Der Betreiber einer privaten Anlage zur Stromgewinnung wird nicht dadurch unternehmerisch tätig, dass er regelmäßig Strom an den Stromnetzbetreiber abgibt. Eine solche Anlage wird vorrangig aus privaten Motiven und nicht primär zur Erbringung von Leistungen am Markt betrieben (Stadie in Rau/Dürnwächter § 2 Anm. 317 dUStG). Eine umsatzsteuerlich beachtliche unternehmerische Tätigkeit kann nur dann vorliegen, wenn die Menge des erzeugten elektrischen Stroms dauerhaft deutlich größer ist, als die durch den Betreiber der Anlage privat verbrauchte Strommenge und der Stromüberschuss gegen Entgelt ins öffentliche Netz eingespeist wird.

Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, führen nicht zur Unternehmereigenschaft (Ruppe, UStG, § 2 Tz 56).

Dies gilt auch dann, wenn der Strom mangels Speichermöglichkeit zur Gänze in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird. Eine isolierte Betrachtung, wonach es für das Vorhandensein einer unternehmerischen Tätigkeit spreche, wenn der erzeugte Strom zum Großteil oder zur Gänze ins öffentliche Netz gespeist wird, steht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise diametral entgegen (vgl. UFS 17.04.2008, RV/0391-L/07). Nur weil keine andere "Speichermöglichkeit" als das örtliche Stromnetz zur Verfügung steht, wird die Erzeugung an sich zum privaten Verbrauch benötigten Stroms nicht zur unternehmerischen Tätigkeit, wenn der erzeugte Strom nicht einmal den Privatbedarf abdeckt.

Das Einspeisen des elektrischen Stroms zu einem geförderten Tarif, der den Stromeinkaufspreis des Betreibers übersteigt, ändert nichts an der umsatzsteuerlichen Beurteilung, da es auch in diesem Fall bei einer (von der öffentlichen Hand geförderten) ökologischen Selbstversorgung bleibt.

Wirtschaftlich betrachtet erfolgt ein Zuschuss für den Eigenverbrauch einer selbst gewonnen Menge Ökostroms.

Vorsteuerabzug:

Eine Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers kann nur dann vorliegen, wenn dieser deutlich mehr Strom erzeugt, als er verbraucht. In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu prüfen. Demnach gelten Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind. Die Kosten für die Anschaffung der Photovoltaikanlagen in einem privat genutzten (Einfamilien)Haus sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

Der unternehmerische Anteil des erzeugten Stroms bemisst sich im Verhältnis von erzeugter Energie und privatem Verbrauch (jährliche Durchschnittsbetrachtung - gemessen in KWh -, die sich aus der Jahresabrechnung des Stromlieferanten bzw. Stromabnehmers ergibt).

Übersteigt der private Verbrauch die erzeugte Energie, so steht der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Anschaffung, Inbetriebnahme und Betrieb der Anlage zur Gänze nicht zu. Wartungsarbeiten und andere sonstige Leistungen berechtigen ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug. Dazu gehört auch die Zählermiete hinsichtlich des Zählers, der den eingespeisten Strom ermittelt, da der Zähler auf die fehlende Speichermöglichkeit für den Privatbedarf zurückzuführen ist.

Ist die erzeugte Strommenge zwar deutlich größer als der zum privaten Verbrauch benötigte Strom, jedoch nicht mindestens doppelt so groß, ist der Vorsteuerabzug für die Anlage gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 jedenfalls zur Gänze ausgeschlossen.

Stromverkauf:

Der Verkauf des Stroms an die Elektrizitätsgesellschaft ist in den Fällen, in denen eine Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers nicht besteht, nicht steuerbar.

Stromeinkauf:

In allen genannten Fällen unterliegt der Verkauf des privat verbrauchten Stroms von einer Elektrizitätsgesellschaft an den Anlagenbetreiber der Umsatzbesteuerung ohne Vorsteuerabzug. "

In der **Umsatzsteuererklärung 2009** wurden steuerbare Umsätze in Höhe von 1.755,78 € und Vorsteuern in Höhe von 98,97 € erklärt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 11. Jänner 2011** wurde die Umsatzsteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Steuerschuld kraft Rechnung: 351,16 €.

Anmerkung Richter: Die diesbezügliche Begründung hinsichtlich Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug ist im Wesentlichen ident mit jener betreffend das Jahr 2008 - auf eine Wiedergabe wird hier verzichtet und auf das Jahr 2008 verwiesen.

Die von der OeMAG-Abwicklungsstelle für Ökostrom AG bezahlten Einspeiseentgelte würden aufgrund eines Abnahmevertrages mittels Gutschrift abgerechnet, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen werde. Gem. § 11 Abs. 14 UStG schulde diesen Betrag, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist. Diese Rechtsfolge würde auch eintreten, wenn der Steuerausweis nicht in einer Rechnung, sondern in einer Gutschrift erfolgt (VwGH 29.9.1993, 92/13/0161). Da hinsichtlich Stromlieferungen an das Wohnhaus keine Unternehmereigenschaft bestehe, werde die ausgewiesene Umsatzsteuer für 2009 iHv. 351,16 € aufgrund der Rechnungslegung geschuldet.

Mit Eingabe vom **7. Februar 2011** wurde **Berufung** gegen den Nichtveranlagungsbescheid vom 11. Jänner 2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 und den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 11. Jänner 2011 eingereicht.

Die Berufung würde sich gegen die Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft betreffend Betrieb einer Photovoltaikanlage richten.

"In der Bescheidbegründung wurde angeführt, dass auf Grund des geschilderten Sachverhaltes davon auszugehen ist, dass bei den Investitionsüberlegungen zur Anschaffung der Photovoltaikanlage eine Abdeckung des Großteils der im Haushalt benötigten Energie durch Eigenerzeugung im Vordergrund stand. Die Photovoltaikanlage wird daher dem privaten Bereich zugeordnet; ein Gewerbebetrieb liegt nicht vor.

Dazu stellen wir fest:

Die Photovoltaikanlage wurde von der Größe her gesehen so ausgelegt, dass damit die höchstmöglichen Förderungen lukriert werden können. D.h., die Anlage wurde in Eigenregie und zur Gänze aus Eigenmitteln im Ausmaß von 4,93 Kw-peak errichtet. Die Förderungsrichtlinien sehen vor, dass bis zu einer Anlagengröße von 5 Kw-peak ein Einspeisetarif von 0,4599 € pro kWh zur Verrechnung kommt. Für Anlagen die größer sind gibt es nur mehr einen Einspeisetarif von 0,3999 € bzw. 0,2999 €. Es wurde darauf Bedacht genommen, dass wir mit dieser Anlage den bestmöglichen wirtschaftlichen Ertrag erzielen können.

Am 28. September 2008 haben wir mit der OeMAG, Abwicklungsstelle für Ökostrom AG in Wien einen Vertrag über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom abgeschlossen, mit welchem die Stromlieferung für die nächsten 12 Jahre unter festgelegten Bedingungen gesichert wird (eine Ablichtung dieses Stromlieferungsvertrages haben wir Ihnen mit unserem Schreiben vom 23. November 2010 übersandt).

Mit diesem Vertrag wird sichergestellt, dass die gesamte von unserer Photovoltaikanlage produzierte Strommenge zu 100% an die OeMAG geliefert und abgerechnet werden muss.

Unabhängig davon wird der gesamte im Haushalt benötigte Strom von der Energie AG bezogen.

Ein Verbrauch von Strom aus der Photovoltaikanlage für unseren Haushalt ist nicht vorgesehen, weil:

- a) Seitens der technischen Anlage keine Möglichkeit besteht, produzierten Strom mit Stromverbrauch in unserem Haushalt aufzurechnen. Sowohl für unseren Stromverbrauch im Haushalt, als auch für die durch die Photovoltaikanlage erzeugte Strommenge existiert ein eigener Zähler. Es kann keine Verbindung hergestellt werden.*
- b) Für den produzierten Strom bekommen wir einen verhältnismäßig hohen Einspeisetarif (Förderung der Photovoltaikanlage). Der Strombezug in unserem Haushalt wird mit handelsüblichem Strompreis bezahlt. Eine Verrechnung wäre demnach nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnlos.*
- c) Eine Verrechnung des produzierten Stroms mit dem in unserem Haushalt verbrauchten Strom ist auch deswegen nicht möglich, weil Stromabnehmer und Stromlieferant zwei verschiedene Rechtspersönlichkeiten sind (Energie AG bzw. OeMAG AG). Für eine Verrechnung bestehen auch keine Vereinbarungen.*

Wir sind also hinsichtlich der Photovo/taikanlage "Volleinspeiser" im Sinne des Gesetzes.

Es handelt sich bei dieser Stromerzeugungsanlage um einen Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG 1988, da wir zu 100% den erzeugten Strom an die OeMAG AG abliefern.

Entsprechend der aktuellen UFS- Rechtsprechung (Gz. RV/0254-L/07, RV/0253-L/07) ist es nicht entscheidungserheblich, inwieweit der Solarstrom wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des eigenen Hauses zu mindern. Es ist gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird. Durch die Nutzung der Photovoltaikanlage zur Einnahmenerzielung ist jedenfalls 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 (vgl. Gz. RV/0254-L/07, RV/0253-L/07).

In vorliegendem Fall speist der Anlagenbetreiber den Strom seiner Anlage in das Netz des Abnehmers. Die OeMAG AG kann darüber verfügen und diesen wieder verkaufen.

In oa. UFS-Rechtsprechung wird festgestellt, dass der Umfang des privaten Konsums grundsätzlich unerheblich für die Unternehmereigenschaft ist; es sei denn, unternehmerisch zugeordnete Gegenstände werden privat genutzt. Hierfür schreibt das Gesetz die 10%-Grenze vor.

Weitere Beschränkungen ergeben sich aus dem Gesetz nicht.

In diesem Zusammenhang halten wir fest, dass die Photovoltaikanlage ausschließlich (d.h. zu 100%) unternehmerisch genutzt wird; dadurch keine Mischnutzung eines Wirtschaftsgutes vorliegt und somit diese Regelung nicht zur Anwendung kommt. Die gegenständliche Photovoltaikanlage wird jedenfalls zu 100% für das Unternehmen genutzt.

Da aber der gesamte produzierte Strom mit Umsatzsteuer verrechnet und der selbst verbrauchte Strom unabhängig davon wieder mit Umsatzsteuer gekauft wird (ohne Vorsteuerabzug), erübrigt sich auch eine allenfalls erforderliche Eigenverbrauchsbesteuerung.

In der Bescheidbegründung zum Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 11. Jänner 2011 wurde festgehalten, dass insgesamt im Betrieb einer Photovoltaikanlage keine unternehmerische Tätigkeit zu sehen ist, deren Ausgangsstrommenge nicht über dem Eigenbedarf des Betreibers liegt.

Diese Begründung ist in unserem Fall nicht anwendbar - im Absatz zuvor wurde in der Bescheidbegründung richtigerweise bereits davon ausgegangen, dass 4.600 kWh erzeugt und 3.700 kWh im Haushalt benötigt werden.

Außerdem ist auch die weitere Argumentation in der Bescheidbegründung, aufgrund derer der Vorsteuerabzug nicht zustehen soll, wenn nicht mindestens doppelt so viel Strom erzeugt wird als verbraucht, auf unseren Fall nicht anwendbar, da es sich um eine Volleinspeisung handelt und diese Regelung grundsätzlich nur auf Überschusseinspeiser anzuwenden ist. Aber auch für diese läge laut Ruppe kein Anwendungsfall von § 12

Abs. 2 Z 2 vor, wenn mind. 10% der erzeugten Energie eingespeist werden (vgl. Hörtnagl/Seidner, RdW 2010, 114).

Entsprechend UFS-Urteil Gz. RV/0254-L/07, RV/0253-L/07 ist es entscheidungswesentlich, dass sich der Stromproduzent bereits zu Beginn der Tätigkeit entscheidet, in welchem Ausmaß er die Anlage dem Unternehmen zuordnet, da eine nachträgliche Einlage nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würde.

In unserer Berufung vom 27. Juli 2008 (betreffend Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer) haben wir bereits mitgeteilt, dass eine Photovoltaikanlage errichtet und die Umsatzsteuer über Steuer Nr. 129/8554 abgerechnet wird. Für diese Steuernummer besteht seit 9. Februar 1989 Regelbesteuerung. Aus der Umsatzsteuererklärung 2009 ist ersichtlich, dass die gesamte Stromproduktion als Umsatz ausgewiesen und in entsprechender Höhe Umsatzsteuer abgeführt wurde. Es ist demnach jedenfalls eine rechtzeitige Zuordnung erfolgt. Auch bei einer ertragssteuerliche Beurteilung ergibt sich, dass bei einer Gewinnermittlung nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes bereits 2009 ein Gewinn erzielt wurde (Fertigstellung der Anlage Nov. 2008). Verluste sind auch in Zukunft nicht zu erwarten, sodass auch im einkommensteuerlichen Sinn von keiner Liebhabereitigkeit ausgegangen werden kann.

Des weiteren möchten wir auf folgende Erkenntnisse bzw. aktuelle Literatur verweisen: Handelt es sich bei dem Anlagenbetreiber um einen sogenannten Volleinspeiser, steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug unabhängig vom Ausmaß des privaten Strombedarfs zur Gänze zu (siehe AA Erlass des BMF, BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1. September 2009).

Der Stromproduzent liefert 100% der erzeugten Energie in das öffentliche Stromnetz. Die Stromerzeugung erfolgt zur Gänze für unternehmerische Zwecke; es ist konsequent, den Vorsteuerabzug auch 100%ig zu gewähren. Die Menge der außerhalb der Unternehmenssphäre bezogenen Energie beeinflusst diesen Umstand nicht.

Liefert der Besitzer einer Photovoltaikanlage den produzierten Strom zur Gänze an die Stromgesellschaft, sind sämtliche erzielten Erlöse umsatzsteuerbar. Der private Strombedarf ist umsatzsteuerlich nicht beachtlich (vgl. Hörtnagl-Seidner, RdW 2010, 114)."

Mit **Vorlagebericht vom 4. April 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Mit **Bescheid vom 26. Juli 2011** wurde gegenständliche Entscheidung gemäß § 281 BAO iVm § 202 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2009/15/0143 anhängigen Verfahrens ausgesetzt.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof unter Beachtung des Urteils des EuGH (Rs C-219/12) das Verfahren zur GZ 2009/15/0143 mit Datum 25.7.2013 entschieden hat, wird die **Aussetzung gegenständlicher Entscheidung beendet** und im Sinne der oben genannten Entscheidungen fortgesetzt.

Mit **Eingabe vom 21. Februar 2014** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (Personengemeinschaft) hat auf ihrem Grundstück eine so genannte Photovoltaikanlage errichtet.

Gemäß dem Vertrag über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom ist Vertragsgegenstand die Lieferung der in der Photovoltaikanlage erzeugten elektrischen Energie (Volleinspeisung).

Die gesamte erzeugte Energie wird also zur Gänze (im Ausmaß von ca. 4.600 kWh pro Jahr) in das Stromnetz eingespeist.

Die Beschwerdeführerin beantragte diesbezüglich die Berücksichtigung von Vorsteuern aus den getätigten Investitionen im Ausmaß von 4.705,24 € (betreffend das Jahr 2008). Im Jahr 2009 wurde hinsichtlich der Lieferungen Umsatzsteuer erklärt sowie hinsichtlich weiterer Investitionen auch Vorsteuern. Die Höhe der hier dargestellten Beträge ist unstrittig.

Hinsichtlich der beantragten Vorsteuern existieren ordnungsgemäße Rechnungen gem. § 11 UStG 1994).

Bereits in früheren Jahren wurde auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet, welche nicht widerrufen wurde.

Zu beurteilen ist gegenständlich, ob es sich bei der hier vorliegenden Betätigung um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt.

Bei dieser Entscheidung ist das Erkenntnis des VwGH vom 25.7.2013, 2009/15/0143 (als Erledigung der Entscheidung des UFS RV/0254-L/07 vom 28.5.2009) bzw. das Urteil des EuGH vom 20.6.2013, Rs Fuchs C-219/12 zu beachten.

B) Rechtliche Würdigung

Umsatzsteuer:

Entscheidungs wesentlich ist hier, ob die Beschwerdeführerin eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit vorsteuerabzugsberichtigt 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 Beschwerdeführerin hinsichtlich der Lieferung und Errichtung der streitgegenständlichen Photovoltaikanlage die beantragten Vorsteuern auch tatsächlich in Rechnung gestellt bekommen hat.

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").

Bei dem Produkt Strom bzw. dessen Erzeugung kann auch nicht von einer Betätigung im Rahmen einer persönlichen Neigung (Hobbytätigkeit) ausgegangen werden.

Der Beschwerdeführerin wird für die Lieferung ins Netz ein fremdüblicher Preis bezahlt (geförderter Tarif).

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 entsprechen, kann auch keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegen (vgl. Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 § 1 Abs. 2).

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 gern. Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird; ebensowenig ist eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich (vgl. Finanzgericht München vom 25.1.2007, 14 K 1899/04).

Durch die Nutzung der Photovoltaikanlage zur Einnahmenerzielung ist also jedenfalls 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 seiner Anlage in das Netz des Abnehmers.

Die Beschwerdeführerin nutzt die Photovoltaikanlage jedenfalls zu mindestens 10% für ihr Unternehmen (als Volleinspeiser sogar zu 100%); auch dann, wenn man davon ausgehen würde, dass nur der überschüssige Strom in das Netz eingespeist wird (was allerdings nicht der Realität entspricht).

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 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 Gerichts 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 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 gegebenen 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 Strom producent (Beschwerdeführerin) bereits zu Beginn der Tätigkeit entscheidet, in welchem Ausmaß sie 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 UStG 1994). 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; da ja auch die gesamte produzierte Energie tatsächlich geliefert wurde.

In Anlehnung an diese Ausführungen ist die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 und 2009 entsprechend den eingereichten Erklärungen festzusetzen.

Die Berechnungsblätter finden sich im Anhang dieses Erkenntnisses.

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.

Der hier streitgegenständliche Sachverhalt wurde sowohl vom EuGH (Rs Fuchs C-219/2 vom 20.6.2013) als auch vom VwGH (2009/15/0143 vom 25.7.2013) bereits eingehend einer rechtlichen und sachlichen Prüfung unterzogen.

Unter diesen Gegebenheiten ist einer Revisionsmöglichkeit nicht zuzustimmen.

Beilagen:

Berechnungsblätter Umsatzsteuer 2008 und 2009