



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 15. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 19. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>Umsatzsteuer 2005</b>	
Bemessungsgrundlage	426,71 €
Umsatzsteuer (20%)	85,34 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 6.394,63 €
<b>Einkommensteuer 2005</b>	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	102,88 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	33.797,38
Einkommen	33.067,38

Einkommensteuer	9.248,15
Anrechenbare Lohnsteuer	10.088,92 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Am 30. März 2005 übermittelte der Berufungswerber einen Fragebogen (Verf24) an das zuständige Finanzamt und gab darin bekannt, dass er mit Sommer 2005 den Betrieb einer Photovoltaikanlage eröffnen werde.

Mit Datum 25. April 2005 übermittelte der Berufungswerber eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (U12) und verzichtete darin auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994.

In der am 26. Mai 2006 eingereichten **Umsatzsteuererklärung für 2005** führte der Berufungswerber Umsätze in Höhe von 325,00 € (Kennzahl 000 und 022) an.

Ebenfalls am 26. Mai 2006 wurde die **Einkommensteuererklärung für 2005** eingereicht. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden hier nicht angeführt.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 14. Juni 2006 wurde der Berufungswerber ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

Im Jahr 2005 wurde eine Photovoltaikanlage errichtet:

1. Wie hoch sei die jährlich erzeugte Strommenge der Anlage in KW?
2. Werde der gesamte mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom an das Netz geliefert (Vorlage des Liefervertrages)?
3. Wie viel Strom sei an das Netz geliefert worden (Angabe in KW)?
4. Wie hoch sei der Stromverbrauch in KW im Haus des Berufungswerbers (Vorlage von Rechnungen)?
5. Vorlage einer detaillierten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Formular E 1a).
6. Weiters sei die Höhe der Vorsteuern bekannt zu geben.

Mit Datum **26. Juni 2006** wurden die geforderten Unterlagen übermittelt und die Fragen beantwortet.

Frage 1. 5.300 kWh

Frage 2. Ja

Frage 3. 2.000 kWh

Frage 6. 0

Im Jahr 2006 wurde eine **Außenprüfung** betreffend die betriebliche Tätigkeit des Berufungswerbers im Jahr 2005 durchgeführt.

In der am 17. Oktober 2006 abgehaltenen Schlussbesprechung wurde folgende **Niederschrift** verfasst:

Tz. 1 kein Gewerbebetrieb – Privataufwand:

Im Jahr 2005 wurde eine Photovoltaikanlage errichtet. Die Anschaffungskosten hätten sich auf 38.367,76 € brutto belaufen; die geltende gemachte Vorsteuer hätte 6.394,63 € betragen. Diese Anlage sei mit einem Einmalbetrag in Höhe von 19.020,00 € gefördert worden. Die Solarmodule seien auf das Privathaus montiert worden. Der Technikraum befinde sich im Keller. Es würden keine Speichermöglichkeiten bestehen. Die aus der PV-Anlage erzeugte Strommenge werde zur Gänze in das Netz der Energie-AG eingespeist. Für die Stromlieferung werde monatlich eine Gutschrift in Höhe von derzeit 80,39 € brutto überwiesen, berechnet von der PV-Anlagenleistung, die 6,27 kW betrage und eine geschätzte Jahresleistung von 5.330 kWh ergebe. Im Zeitraum 21.7.2005 bis 21.7.2006 seien insgesamt 6.350 kWh erzeugt worden.

Der Stromverbrauch für den eigenen Haushalt hätte für den Zeitraum 31.12.2005 bis 2.5.2006 1.146 kWh betragen. Der jährliche Stromverbrauch sei vom Berufungswerber auf 3.400 kWh geschätzt worden. Im Prüfungszeitraum hätte der Bruttopreis/kWh 0,181 € betragen (ein Preis für Lieferung und Eigenverbrauch).

Es werde zwar der gesamte mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom an das Netz geliefert, andererseits werde der im eigenen Haushalt benötigte Strom, rund 35% (berechnet von der tatsächlich erzeugten Strommenge), von der Firma Ö wieder zurückgekauft.

Für die Beurteilung der abgabenrechtlichen Fragen sei gem. § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes maßgebend. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei zu erkennen, dass die angeschaffte Photovoltaikanlage in erste Linie den eigenen Strombedarf decken solle und nur der darüber hinaus erzeugte Strom solle verkauft werde.

Da der Berufungswerber für den selbst erzeugten Strom keine Speichermöglichkeiten in Form von Akkumulatoren hätte, werde der Strom in das Netz eingespeist und dort quasi „zwischengespeichert“. Würde der selbst erzeugte Strom in Akkumulatoren gespeichert, um dann bei Bedarf im eigenen Haushalt verwendet werden zu können, würde zweifelsfrei keine betriebliche Anlage vorliegen. Nur weil keine Speichermöglichkeit vorhanden sei, würde der Berufungswerber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Stromlieferant bzw. diese

Betätigung als Gewerbebetrieb angesehen werden können.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 21 BAO würde es sich also um eine Anlage handeln, die für den Eigenbedarf bzw. für das eigene Wohnhaus, unter Nutzung der dafür vorgesehenen öffentlichen Förderungen angeschafft worden (§ 20 Abs. 1 EStG 1988) und somit zur Gänze dem Privatvermögen zuzuordnen sei. Ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988 liege nicht vor.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne ein Unternehmer die in einer Rechnung an ihn ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden seien, als Vorsteuer abziehen. Als nicht für Zwecke des Unternehmens ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 seien.

Da die Photovoltaikanlage entsprechend den o.a. Ausführungen für den eigenen Haushalt angeschafft worden sei (§ 20 Abs. 1 EStG 1988), würden gem. § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 die damit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden können. Die erklärten Einkünfte in Höhe von 400,00 € würden außer Ansatz bleiben.

Für die vereinnahmten Entgelte über die Stromlieferungen im Jahr 2005 werde die Umsatzsteuer in Höhe von 44,73 € vorgeschrieben, da gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 der Betrag geschuldet werde, wenn jemand in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweise, obwohl er nicht Unternehmer sei. Eine Gutschrift würde nur dann die Wirkung einer Rechnung verlieren, wenn der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspreche.

Die in dieser Niederschrift festgehaltenen Feststellungen wurden unverändert in den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung übernommen.

Mit **Bescheiden vom 19. Oktober 2006** wurden die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 entsprechend den Prüfungsfeststellungen festgesetzt.

Mit Eingabe vom 14. November 2006 erhob der Berufungswerber **Berufung** gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19. Oktober 2006:

In der Tz. 1 über die Feststellung anlässlich einer Außenprüfung wurde angeführt, dass es sich bei der Stromerzeugung aus einer Photovoltaikanlage um keinen Gewerbebetrieb, sondern um Privataufwand handeln würde.

Dagegen sei anzuführen, dass für die Erzeugung von Strom für kleine Anlagen die Zustimmung des zuständigen Netzbetreibers mittels Baubescheid notwendig sei.

Am 23. Oktober 2004 hätte der Berufungswerber einen Strombezugsvertrag für den von ihm benötigten Haushaltsstrom mit der „Ö GmbH, 1060 Wien“ abgeschlossen. Der „Ökostrom-

Solarpartner-Vertrag“ für die Lieferung des vom Berufungswerber erzeugten Stromes sei am 10. November 2004 abgeschlossen worden.

Der erzeugte Strom werde nicht in das Netz der Energie-AG geliefert, sondern zu 100% an die „Ö Vertriebs-GmbH, 1060 Wien“. Dazu sei er auf Grund des Vertrages vom 10. November 2004 verpflichtet. Von der Ö werde die gesamte erzeugte und gelieferte Strommenge lt. Energiemessung des Wechselrichters vergütet (siehe Beilage der Ö).

Den Strom für den eigenen Haushalt würde der Berufungswerber von der Ö beziehen, er würde aber jederzeit den benötigten Haushaltsstrom von einem anderen Energielieferanten beziehen können.

Für den Haushaltsstrom würde der Berufungswerber den gleichen Betrag pro kWh bezahlen, den er für den gesamten erzeugten Strom bezahlt bekomme. Der „Ökostrom“ sei in der Regel teurer als ein Standardprodukt eines Regionalversorgers.

Im Bericht wird auch erwähnt, dass der Strom für den eigenen Haushalt 53% der erzeugten Strommenge betragen würde. Dieser %-Satz sei eine Schätzung und dieses Verhältnis würde sich jederzeit durch diverse Einflüsse (Witterung, etc.) ändern können. Dieser %-Satz hätte aber nach Ansicht des Berufungswerbers ohnehin keine Bedeutung, da er, wie erwähnt, den gesamten erzeugten Strom liefern müsse.

Aufgrund der angeführten Argumente würde es sich bei dieser Stromerzeugungsanlage um einen Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 handeln, da er zu 100% den erzeugten Strom an die „Ö“ abliefern. Den für den Haushalt benötigten Strom würde er wie angeführt jederzeit von einem anderen Lieferanten beziehen können.

Am 21. November 2006 nahm die **Betriebsprüferin** zur eingereichten Berufung wie folgt Stellung:

In der Berufung wurde u.a. angeführt, dass der erzeugte Strom nicht in das Netz der Energie-AG (wie in der Tz.1 im Prüfungsbericht angeführt) geliefert werde, sondern zu 100% an die Ö Vertriebs-GmbH.

Aus dem sich im Akt befindlichen Netzzugangsvertrag vom 24. August 2005 sei ersichtlich, dass zwischen dem Berufungswerber und der Energie AG als Netzbetreiber die Nutzung des Netzes ab 1. Juli 2005 auf unbefristete Zeit abgeschlossen worden sei. Abgerechnet werde offensichtlich mit der Ö Vertriebs-GmbH. Laut Netzzugangsvertrag obliege es dem Anlagenbetreiber sich um die Anerkennung seiner Anlage als Erzeugungsanlage für Ökoenergie sowie um einen Energielieferungsvertrag mit der Ökobilanzgruppe zu bemühen und so die Voraussetzungen für die Abnahme von Ökoenergie zu verordneten Abnahmepreisen zu schaffen.

Der in der Berufung angeführte „Ökostrom-Solarpartner-Vertrag“ sei ebenfalls im Akt unter dem Jahr 2005 abgelegt. Darin gehe es um die Bereitstellung der erzeugten elektrischen

Energie durch den Lieferanten (Berufungswerber) für die Verwendung durch „Ö“. Weiters gehe hervor, dass der Berufungswerber Kunde der „Ö“ sei und für seinen Haushalt Ökostrom beziehe. Würde die erzeugte Jahresmenge den Jahresverbrauch des Kunden übertreffen, so zahle Ö für die übersteigende Energiemenge den jeweils geltenden Marktpreis. Nach Auffassung der Prüferin werde somit Strom in das Netz der Energie-AG geliefert, jedoch mit der „Ö“ abgerechnet.

Für die Schätzung des Stromverbrauches im eigenen Haushalt sei die Abrechnung vom 21.5.2006 für den Zeitraum 31.12.2005 bis 2.5.2006 herangezogen worden und unter Wahrung des Parteienghört ein Jahresverbrauch von 3.400 kWh ermittelt worden.

Der durchschnittliche Jahresverbrauch eines Durchschnittshaushaltes liege dzt. bei 3.500 kWh (lt. Medien). Die 53% würden sich von der tatsächlich erzeugten Strommenge für den Zeitraum 21.7.2005 bis 21.7.2006 errechnen. Die geschätzte Jahresleistung bei einer Anlageleistung von 6,27 kW würde 5.330 kWh betragen. Somit dürfte sich die Witterung im o.a. Zeitraum positiv auf die Leistung ausgewirkt haben. Unter Heranziehung der geschätzten Jahresleistung von der Ö würde sich ein Eigenverbrauch von 63,78% ergeben.

Laut Prognoserechnung (im Arbeitsbogen ersichtlich) werde der jährliche Umsatz auf 875,00 € netto geschätzt.

Mit Datum 23. Februar 2007 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen **Referenten des Unabhängigen Finanzsenates** wurde der Berufungswerber aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen:

*"1.) Vorlage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2005 und 2006 (wenn vorhanden auch 2007).*

*2.) Vorlage der Monats- bzw. Jahresabrechnungen mit der Fa. Ö (Darstellung/Kennzeichnung der Erlöse aus dem Stromverbrauch und der zurückgekauften Energie).*

*Aus einer im Akt vorliegenden Abrechnung kann ich die erklärten Erlöse (325,00 € lt. Umsatzsteuererklärung 2005) nicht nachvollziehen.*

*Der Erlös aus dieser Umsatzsteuererklärung (325,00 €) ist unterschiedlich zu den in der Einkommensteuererklärung dargestellten Einnahmen (400,00 €). Ersuche um nähere Details zu diesen Daten.*

*3.) Wird die zurückgekauft Energie ausschließlich für das privat genutzte Wohnhaus verwendet?*

*Ist ihnen bekannt, ob „Fremde“ diesen Strom teurer zukaufen müssen als sie?*

*4.) Die Photovoltaikanlage befindet sich lt. Betriebsprüfung auf ihrem Privathaus (A 3). Ihre Anschrift lautet aber N 16. Ersuche hierzu um nähere Erläuterungen."*

Mit **Eingabe vom 10. Juli 2008** wurde diesem Ersuchen wie folgt entsprochen:

Der Berufungswerber hätte von der Firma Ö für die Jahre 2005 bis 2008 die Kontoauszüge erhalten. Ein Teil betreffe die „Einspeisung“ des Überschussstromes. Der zweite Teil betreffe den „Verbrauch“, das heißt den Strom, den der Berufungswerber zusätzlich zu seiner erzeugten Strommenge bezogen hätte. Das Problem würde nun darin liegen, dass der Stromanteil, der erzeugt und gleich wieder selbst verbraucht wurde, hier nicht erfasst sei. Wie in den bereits vorgelegten Erläuterungen der Ö über die Verrechnung der Überschusseinspeisung angeführt, hätte die Abrechnung nach der gesamten produzierten Strommenge auf Basis des „Wechselrichters“ (Nr. 3) erfolgen müssen. Tatsächlich sei aber so abgerechnet worden, dass der Überschussstrom lt. Zähler Nr. 5 vergütet worden sei. Der vom Netz bezogene Strom (Zähler Nr. 6) werde verrechnet. Der selbst erzeugte Strom, der sofort im Haushalt verbraucht werde, sei in der Verrechnung nicht erfasst. Die Verrechnung erfolge somit vereinfacht nur über den aus dem Netz bezogenen und andererseits über den tatsächlich ins Netz gelieferten Strom.

Da die Menge des erzeugten Stromes lt. Wechselrichterzählerstände abgelesen werden könne, hätte der Berufungswerber versucht, die erzeugte Strommenge in den vergangenen Jahren nachzuvollziehen (siehe Beilage).

zu Punkt 3:

Die zurückgekaufte Energie werde ausschließlich für das privat genutzte Wohnhaus verwendet.

Im Vergleich einer Stromabrechnung der Energie AG „anderer Strom“ sei dieser billiger.

zu Punkt 4:

Das Wohnhaus mit der Photovoltaikanlage befinde sich in A 3, die alte Wohnadresse vor Bezug des Wohnhauses sei N 16 gewesen.

Im Folgenden nun die Wiedergabe einzelner Beilagen:

#### **Gesamtabrechnung oekostrom-Solarpartnerschaft vom 22. Februar 2006:**

Hier wird eine eingespeiste Energiemenge von 1.986 kWh zu einem Preis von 0,181 € vergütet (359,47 €). Diese Vergütung erfolgte für den Zeitraum 21.7. bis 31.12.2005.

Dem Solarpartnervertrag entsprechend werde hier die Überproduktion, welche mengenmäßig den eigenen Stromverbrauch übersteigt, abgegolten.

In Zukunft werde mit jeder Teilbetragsvorschreibung eine pauschale Gutschrift bezahlt.

#### **Jahresabrechnung oekostrom-Solarpartnerschaft 2006 vom 13. Februar 2007:**

Hier wird die eingespeiste Energiemenge von 3.762 kWh zu einem Preis von 0,181 € vergütet (680,92 €). Bisher sei bereits ein Betrag von 964,68 € (12 mal 80,39 €) vergütet worden, wodurch sich eine Lastschrift von 283,76 € ergeben hätte.

Die neue monatliche Gutschrift sei nunmehr mit 56,74 € festgesetzt worden.

Erzeugte Strommenge seit Beginn bis heute:

24.7.2005 bis 9.7.2008 (35 Monate): 19.801 kWh				
	kWh	Preis	Erlös brutto	Erlös netto
2005 (5 Monate)	2.829	0,181	512,00	426,66
2006 (12 Monate)	6.789	0,181	1.228,79	1.023,99
2007 (12 Monate)	6.789	0,181	1.228,79	1.023,99
2008 (6 Monate)	3.394	0,181	614,40	512,00

Eingespeiste Strommenge lt. Verrechnung (Einspeisung):

2005: 1.986 kWh

2006: 3.762 kWh

2007: 3.268 kWh

Gewinnermittlung 2005:

Erlös netto	426,66
Abschreibung Anlage (1/2)	- 323,13
Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben	103,53

In den Folgejahren würde sich ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben in Höhe von ca. 377,00 € ergeben.

Umsatzsteuererklärung:

	2005	2006	2007
Erlöse netto	426,66	1.023,99	1.023,99
20% Umsatzsteuer	85,33	204,80	204,80
Vorsteuer	- 6.394,63	0,00	0,00
Zahllast	- 6.309,29	204,80	204,80

In einem E-Mail an den Steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers stellt die Fa. Ö die Partnerschaft wie folgt dar:

**E-Mail vom 6. bzw. 9. November 2006:**

*"Das Modell der oekostrom-Solarpartnerschaft ermöglicht prinzipiell den gewerberechtlichen*



*Betrieb einer Photovoltaikanlage unabhängig von der technischen Realisierung der Energieeinspeisung.*

*Auf Wunsch des Partner vergüten wir die gesamte produzierte Energiemenge der PV-Anlage und verrechnen im Gegenzug die gesamte Energie im Haushalt – dies erfolgt zum gleichen Tarif je kWh im Verbrauch wie in der Erzeugung – . Im Falle des Berufungswerbers zu 0,181 ct/kWh (Anmerkung Referent: gemeint wohl 0,181 €/kWh).*

*Um im Falle einer Überschusseinspeisung (nur die überschüssige – nicht sofort im Haus verbrauchte – PV-Energie wird ins Netz eingespeist – diese Realisierung wählt auch der Berufungswerber) eine nach Gesamtverbrauch und Gesamterzeugung getrennte Abrechnung zu erstellen, ist zusätzlich zu den Zählerdaten des Netzbetreibers auch die gesamte produzierte Energiemenge der PV-Anlage laut Wechselrichter zu erfassen.*

*Steht uns dieser Wert zur Verfügung, ist es uns möglich die „sofort im Haus verbrauchte PV-Energie“ zu erfassen und als „Verbrauch“ in Rechnung zustellen. Im Gegenzug vergüten wir die gesamte produzierte Energie.*

*Zusammenfassend:*

*Vergütung = Gesamtproduktion der PV-Anlage lt. Wechselrichter*

*Verrechnung = Netzbezug + (Gesamtproduktion – Überschusseinspeisung)*

*Der letzte Summenterm (Gesamtproduktion – Überschusseinspeisung) entspricht der sofort im Haus verbrauchten PV-Energie. Diese Energiemenge wird auf unseren monatlichen Verbrauchsabrechnungen bei Solarpartner mit dem virtuellen Zähler „Hausverb.PV“ erfasst und als Verbrauch verrechnet.*

*Für den Bezug und für die Lieferung (=Gesamtproduktion) gilt derselbe Tarif – zurzeit je 0,181 ct/kWh (Anmerkung Referent: gemeint wohl 0,181 €/kWh).*

*Es bestehen zwei unabhängige Verträge für die Energielieferung und für den Energiebezug."*

*...*

*Folgend ein Auszug aus unserem Solarpartnervertrag:*

*... Der Lieferant ist Kunde der Ö und bezieht für seinen Haushalt/seinen Betrieb oekostrom bzw. grünstrom. Ö verrechnet für jede vom Lieferanten nach diesem Vertrag gelieferte kWh 1:1 den vereinbarten Tarif laut gültigem Strombezugsvertrag. Übertrifft die erzeugte Jahresmenge den Jahresverbrauch des Kunden inkl. der von ihm geworbenen Kunden, so zahlt Ö für die übersteigende Energiemenge pro kWh den jeweils geltende Marktpreis lt. Aushang der Regulierungsbehörde E-Control ([www.e-control.at](http://www.e-control.at)). ...*

*Grundsätzlich kann jeder Zähler einem unterschiedlichen Elektrizitätsunternehmen zugeordnet werden.*

*Grundsätzlich ist der Preis für oekostrom höher als für ein Standardprodukt eines Regionalversorgers."*

In der **Ökostromrechnung vom 31.3.2006** wurden unter anderem 148 kWh aus Hausverbrauch PV abgerechnet (Brutto-Preis/kWh: 0,181 €). An Umsatzsteuer wurde ein Betrag von 4,47 € ausgewiesen.

In einem **Telefonat** (26.8.2008) mit einem Vertreter der Firma Ö (Herr R) über die Geschäftsbeziehungen mit dem Berufungswerber gab dieser bekannt, dass dem Berufungswerber der tatsächlich eingespeiste Strom vergütet werde; tatsächlich würde der Berufungswerber aber auch Strom von der Firma Ö beziehen. Die Firma Ö sei darauf bedacht, auf Dauer mehr Strom zu verkaufen als einzukaufen; dies ist auch hier der Fall. Dem Berufungswerber werde also der eingespeiste Strom vergütet und der bezogene Strom verrechnet.

Nach Anfrage des Referenten gab der Berufungswerber auf die ihm gestellten Fragen und Anmerkungen Folgendes telefonisch bekannt.

Der Berufungswerber bestätigte folgende mit Mail übermittelte Daten:

Im Zeitraum 2005 bis 2008 hätte der Berufungswerber insgesamt rund 44.600 kWh Strom in seinem Haushalt verbraucht. Von der insgesamt produzierten Menge von 19.801 kWh hätte er 11.156 kWh eingespeist und 8.645 kWh selbst verbraucht. Der hohe Stromverbrauch erklärt sich dadurch, dass der Berufungswerber ein sehr energieintensives Hobby betreibe. Die Aquarien seiner Zierfische würden ziemlich viel Strom verbrauchen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen (auch festgehalten im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18.10.2006 unter Tz. 1): Der Berufungswerber hat auf seinem Privathaus eine so genannte Photovoltaikanlage errichtet.

Der gesamte von der Photovoltaikanlage produzierte Strom wird an das (öffentliche) Netz geliefert. Andererseits wird der im eigenen Haushalt benötigte Strom wieder zurückgekauft; dies zum selben Preis wie geliefert wurde.

- Im Anlagenkonzept „Überschusseinspeisung“ wurde dargestellt, dass die gesamte erzeugte Energie vergütet wird. Im Gegenzug wird auch die gesamte verbrauchte Energie verrechnet. Die verbrauchte Energie setzt sich aus der Energie vom öffentlichen Netz und der Energie der Photovoltaikanlage zusammen.

- Betriebsführungsvertrag (Tz. 2.2):

*"Die in der Fotovoltaikanlage erzeugte elektrische Energie wird in das Ortsnetz der Trafostation „S Siedlung“ 48-05-062 Strang 05 (30/0,4 kV) geliefert."*

Dies wird auch im oekostrom-Solarpartner-Vertrag (unter Tz. 1.1) festgehalten.

### **Umsatzsteuer:**

Entscheidend ist hier, ob der Berufungswerber eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit vorsteuerabzugsberichtig und umsatzsteuerpflichtig ist oder rein privatwirtschaftlich handelt.

*Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.*

*Gem. § 2 Abs. 2 UStG 1994 ist ein Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitglieder tätig wird.*

*Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:  
Z 1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.*

*Gem. § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.*

*b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen.*

*2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,*

*a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind.*

Unstrittig ist, dass die Firma P dem Berufungswerber in zwei Teilrechnungen die Lieferung und Errichtung der streitgegenständlichen Photovoltaikanlage in Rechnung gestellt (und auch tatsächlich geliefert und geleistet) hat. Die Firma P ist jedenfalls Unternehmer und auch die Teilrechnungen (und Schlussrechnung) erfüllen die Bestimmungen des § 11 UStG 1994.

Als weitere Voraussetzung ist die **Unternehmereigenschaft** des Berufungswerbers 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“).

Der Berufungswerber hat eine Photovoltaikanlage zur Stromerzeugung errichtet und liefert den erzeugten Strom zur Gänze dem Ökostrom Solarpartner (Ö Vertriebs-GmbH).

Dieser Solarpartner tritt im Geschäftsverkehr als „Käufer“ und „Verkäufer“ von Strom auf. Es ist also jedenfalls von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auszugehen.

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

Dem Berufungswerber wird für die Lieferung ins Netz ein fremdüblicher Preis bezahlt (jeweils geltender Marktpreis lt. Aushang der Regulierungsbehörde E-Control). Es ist also auch das Merkmal der Entgeltlichkeit gegeben.

Da das Produkt Strom kein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besondern 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).

Aufgrund der Planung und Auslegung der Anlage war von vornherein davon auszugehen, dass dauernd überschüssiger Strom erzeugt wird. Dies vor allem auch aufgrund der Tatsache, dass es zu witterungsbedingten Überschüssen kommt.

Diese Tatsache wird auch durch die bereits vorliegenden Daten bestätigt. Die bereits vorliegenden Daten weisen folgende Verteilung auf:

Stromerzeugung:

24.7.2005 bis 9.7.2008 (35 Monate): 19.801 kWh	
	kWh
2005 (5 Monate)	2.829
2006 (12 Monate)	6.789
2007 (12 Monate)	6.789
2008 (6 Monate)	3.394

Eingespeiste Strommenge lt. Verrechnung:

2005: 1.986 kWh

2006: 3.762 kWh

2007: 3.268 kWh

Da also ein Stromüberschuss nicht nur gelegentlich entsteht, dient die Anlage nicht ausschließlich oder überwiegend der eigenen (privaten) Stromversorgung.

Dadurch ist aber auch das gesetzliche Erfordernis der Nachhaltigkeit erfüllt. Durch den Netzzugangsvertrag ist ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen worden (*„... dieser Vertrag gilt ab 01.07.2005 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. ...“*).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung waren private Motive (decken des eigenen Strombedarfes) ausschlaggebend für die Anschaffung der streitgegenständlichen Anlage und somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Privatbereich zuzurechnen. Nur weil keine eigenen Speichermöglichkeiten vorhanden sind, wird der Strom im Netz „zwischengespeichert“.

Hierzu ist anzumerken, dass diese Ansicht der Betriebsprüfung durchaus richtig sein kann. Hätte der Berufungswerber genügend Speicherkapazität würde er womöglich nicht ins Netz

liefern, sondern selbst speichern. Damit würde er sich also nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen, keine Einnahmen erzielen und somit kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein.

Gegenständlich ist aber nicht von fiktiven Sachverhalten auszugehen. Es ist keine Beurteilung dahingehend vorzunehmen, wie die rechtliche Beurteilung gewesen wäre wenn etc., sondern es ist der tatsächlich vorliegende Sachverhalt zu beurteilen. Was der Grund für die Anschaffung gewesen sein soll, ist ebenso weitgehend irrelevant.

Es ist auch nicht entscheidungserheblich, ob der Berufungswerber die Absicht der Erzielung eines Umsatzsteuerüberschusses gehabt hat oder ob bzw. inwieweit der Solarstrom wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des eigenen Hauses zu mindern, denn wie bereits erwähnt, ist es gem. Artikel 4, Abs. 1 der Richtlinie 77/388/ESG gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird. 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.

Der Berufungswerber speist den Strom aus seiner Anlage in das Netz des Abnehmers. Auch wenn nur der überschießend erzeugte Strom (also der produzierte abzüglich der sofort selbst verbrauchte Strom) geliefert wird, so kann der Partner darüber verfügen und diesen wieder verkaufen.

Die Motivation, die zum Leistungsentschluss geführt hat, ist gleichgültig. Wesentlich ist die tatsächliche Leistungserbringung bzw. Lieferung.

Ob jetzt der Umweltschutzgedanke, die Unabhängigkeit oder Ähnliches die Gründe für die Investition gewesen sind, ist irrelevant (vgl. BFH vom 11.4.2008, V R 10/07).

Genauso wie die Tatsache, ob die Lieferung nur deshalb erfolgt, weil keine eigene Speichermöglichkeit vorhanden ist. Es ist auf den tatsächlichen Vorgang abzustellen. Es wird unbestrittenermaßen Strom ins Netz geliefert.

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

Der Umstand, dass der Berufungswerber für seinen Haushalt insgesamt mehr Strom benötigt, als die Anlage erzeugt, ist unerheblich. Maßgeblich ist die Nutzung des konkreten

Wirtschaftsgutes „Photovoltaikanlage“. Diese wird überwiegend unternehmerisch genutzt. Ob und in welchem Umfang weiterer privater (Strom)Konsum erfolgt, ist für die Frage, ob die Anlage unternehmerisch oder nicht unternehmerisch verwendet wird, unerheblich. Der Umfang des privaten Konsums ist grundsätzlich unerheblich für die Unternehmereigenschaft, es sei denn, unternehmerisch zugeordnete Gegenstände werden privat genutzt. Hierfür schreibt das Gesetz (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994) die 10%-Grenze vor. Weitere Beschränkungen ergeben sich aus dem Gesetz nicht.

Der Berufungswerber nutzt die Photovoltaikanlage jedenfalls zu mindestens 10% für sein Unternehmen; auch dann wenn man davon ausgeht, dass nur der überschüssige Strom in das Netz eingespeist wird:

- im Jahr 2005 produzierter Strom: 2.829 kWh
- im Jahr 2005 überschüssiger Strom: 1.986 kWh

Da aber der gesamte produzierte Strom mit Umsatzsteuer verrechnet und der selbst verbrauchte Strom wieder mit Umsatzsteuer zurückgekauft wird (ohne Vorsteuerabzug) erübrigt sich auch eine allenfalls erforderliche Eigenverbrauchsbesteuerung für den Privatverbrauch.

Unter diesen Umständen kann der Berufungswerber seine Anlage insgesamt (zu 100%) seinem Unternehmen zuordnen und den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage geltend machen (vgl. BFH vom 11.4.2008, V R 10/07; BFH vom 18.12.2008, V R 80/07).

Durch das Geltendmachen des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten bzw. der Verzichtserklärung (U12) gab der Berufungswerber 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.

Man kann nicht einerseits sagen, dass ein Gegenstand dem Unternehmen zugerechnet wird, aber die Anschaffung überwiegend keine abzugsfähige Ausgabe im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sei (Anschaffung für die private Haushaltsführung).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz 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. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist eine betriebliche (Mit-)Veranlassung jedenfalls gegeben. Da keine Mitteilung über eine anteilige Zuordnung an das Finanzamt erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber den Gegenstand zu 100% als für das Unternehmen behandelt wissen will (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG, § 12, Rz 86/6).

Für die Lieferung ins Netz muss der Berufungswerber Umsatzsteuer entrichten, da er mit Eingabe vom 25. April 2005 gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet hat.

### **Zusammengefasst kann also Folgendes festgehalten werden:**

Wird der erzeugte Strom beim Betrieb einer Anlage zur Erzeugung von Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist, liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG 1994 vor.

Das heißt, es würde auch eine unternehmerische Tätigkeit vorliegen, wenn nicht der gesamte produzierte Strom weitergeliefert würde.

Entscheidungswesentlich ist, dass sich der Stromproduzent (Berufungswerber) bereits zu Beginn der Tätigkeit entscheidet, in welchem Ausmaß er die Anlage dem Unternehmen zuordnet, da eine nachträgliche Einlage nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würde. Voraussetzung für eine Zuordnung ist, dass der Gegenstand zu mindestens 10% für unternehmerische Zwecke genutzt wird (§ 12 Abs. 1 Z 1).

Ordnet der Unternehmer zulässigerweise eine sowohl unternehmerisch als auch privat genutzte Anlage insgesamt seinem Unternehmensvermögen zu, ist die Vorsteuer aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten in vollem Umfang abziehbar.

Der Berufungswerber hat bereits vor Beginn seiner Tätigkeit die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) beim zuständigen



Finanzamt eingereicht.

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

Damit ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass er die Anlage zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet hat.

### **Einkommensteuer:**

Der Berufungswerber verkauft den produzierten Strom zu fremdüblichen Konditionen und erzielt hierbei Einnahmen, die die dabei entstehenden Kosten (Aufwendungen) übersteigen. Laut übermittelter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist als Aufwand lediglich die Wertminderung der Anlage zu berücksichtigen (im folgenden wurden Rundungsdifferenzen gegenüber den erklärten Daten korrigiert; d.h. die folgenden Zahlen weichen minimal von den nachgereichten Zahlen ab).

Anschaffungskosten netto: 31.973,13 €

Förderung vom Land: 19.020,00 €

steuerl. Anschaffungskosten: 12.953,13 €

Bei einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ergibt sich eine Abschreibung von 647,66 € pro Jahr.

Da die Inbetriebnahme im zweiten Halbjahr des Jahres 2005 erfolgte, ist in diesem Jahr lediglich der halbe Jahrsabschreibungsbetrag zu berücksichtigen (323,83 €).

Demnach ergibt sich ein Gewinnermittlung für das Jahr 2005:

Erlös brutto: 512,05 € (2.829 kWh à 0,181 €)

Erlös netto: 426,71 €

Abschreibung 2005 (1/2): 323,83

### **Gewinn 2005: 102,88 €**

Die Umsätze bewegen sich im Bereich von ca. 1.000,00 €. Verluste sind also auch hier nicht zu erwarten, sodass auch im einkommensteuerlichen Sinn von keiner Liebhabereitigkeit ausgegangen werden kann.

In Anlehnung an diese Darstellungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (ESt, USt)

Linz, am 28. Mai 2009