



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Dr. Köller, MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamts Grieskirchen Wels in 4710 Grieskirchen, Manglborg 17, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. April 2016, Zl. RV/5101595/2014, betreffend Umsatzsteuer 2013 (mitbeteiligte Partei: H D in G, vertreten durch die Ornezeder & Partner GmbH & Co KG, Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 9a), zu Recht erkannt:

Der Revision wird Folge gegeben.

Das angefochtene Erkenntnis wird dahin abgeändert, dass es lautet:

„Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Vorsteuern: -9.740,96 €

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit: -7.202,18 €
(Gutschrift)“

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Mitbeteiligte betreibt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, für welchen umsatzsteuerlich die Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 in Anspruch genommen wird.
- 2 In der Umsatzsteuervoranmeldung für das 2. Quartal 2013 machte der Mitbeteiligte Vorsteuern aus der Anschaffung einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) inklusive Montageschienen, der Inbetriebnahme durch den Energieversorger und einer zuvor erfolgten Dachsanierung geltend.
- 3 Mit Bescheid vom 25. Oktober 2013 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2013 fest. Vorsteuern aus zwei Rechnungen



wurden dabei nicht berücksichtigt, da diese auf die Dachsanierung bzw. Dacherneuerung entfielen. Die PV-Anlage stelle für sich ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut dar. Die Sanierung des Daches sei jedoch dem Wirtschaftsgut Gebäude zuzuordnen. Da es sich um zwei getrennte Beurteilungseinheiten handle, habe der Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung im Zusammenhang mit der Anschaffung einer PV-Anlage nicht gewährt werden können.

- 4 Der Mitbeteiligte erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Er machte insbesondere geltend, die Dachsanierung sei nur wegen der Errichtung der Photovoltaikanlage in Angriff genommen worden. Für die ausschließlich landwirtschaftliche Nutzung wäre eine Sanierung des Daches nicht notwendig gewesen.
- 5 Mit Beschwerde vorentscheidung vom 28. Mai 2014 wies das Finanzamt die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Die Dachsanierung stehe in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Anschaffung einer Photovoltaikanlage. Zweck der Dachsanierung sei die Erhaltung der Substanz des gesamten Gebäudes.
- 6 Der Mitbeteiligte beantragte die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.
- 7 Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt u.a. darauf, es handle sich um eine Volleinspeisung.
- 8 Mit Bescheid vom 16. Dezember 2015 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 fest. Das Finanzamt verwies darauf, dass die Vorsteuer um die Vorsteuer aus zwei Rechnungen gekürzt worden sei; dazu werde auf die Beschwerde vorentscheidung verwiesen.
- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 (§ 253 BAO) ab. Betreffend Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgabe verwies das Bundesfinanzgericht auf ein angeschlossenes Berechnungsblatt. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.





- 10 Begründend führte das Bundesfinanzgericht nach Wiedergabe des Verfahrensgangs im Wesentlichen aus, der Mitbeteiligte habe im Streitjahr eine pauschalierte Landwirtschaft betrieben. Im Frühjahr 2013 habe er eine PV-Anlage (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 installiert; im Erdgeschoß befänden sich Stallungen für Rinder, im Obergeschoß ein Lager für Heu und Stroh. Das Dach sei inklusive Dachstuhl vor der Montage der Anlage erneuert worden. Für die Kosten der PV-Anlage selbst, die Montageschienen und die Inbetriebnahme könnten Vorsteuern in Höhe von 5.525,30 € geltend gemacht werden. Die Gesamtkosten der Dach- und Dachstuhlсанierung würden netto 78.999,40 € betragen, zusätzlich habe der Mitbeteiligte Eigenleistungen von 11.000 € in Form von Arbeitsleistung und Holz erbracht.
- 11 Von den gesamten Dachsanierungskosten entfielen Mehrkosten in Höhe von 2.826,93 € auf die im Zusammenhang mit der Dachsanierung errichtete PV-Anlage. Mit der PV-Anlage könnten Einnahmen von etwa 5.000 € pro Jahr erzielt werden.
- 12 Beweiswürdigend führte das Bundesfinanzgericht insbesondere aus, die vom Mitbeteiligten vorgenommene Kostenzuordnung sei nicht nachvollziehbar. Hingegen sei eine vorgelegte Bestätigung eines Unternehmens über die von der PV-Anlage verursachten Mehrkosten schlüssig und nachvollziehbar; dieser Ansicht sei auch das Finanzamt gefolgt.
- 13 Unstrittig handle es sich beim Betrieb einer PV-Anlage um eine unternehmerische Tätigkeit, die grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtige. Der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen, die eindeutig auf die PV-Anlage entfielen, sei unstrittig (5.525,30 €).
- 14 Strittig sei, ob und in welchem Ausmaß ein weiterer Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit den Eingangsleistungen für das neue Dach zu berücksichtigen sei.
- 15 Vorsteuern seien insoweit abzugsfähig, als die Vorleistungen objektiv für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet würden, die zum Vorsteuerabzug





berechtigte. Im vorliegenden Fall sei die Vorsteuer danach aufzuteilen, ob die Eingangsleistungen für pauschalisierte Umsätze oder für regelbesteuerte Umsätze verwendet worden seien.

- 16 Unmittelbar wirtschaftlich zuzurechnen seien Mehrkosten in Höhe von 2.826,93 € (Vorsteuern: 565,38 €).
- 17 Im Rahmen der Dachsanierung sei eine Dachfläche von insgesamt 907,72 m² entstanden. Von dieser Gesamtfläche seien 240,98 m² (26,5%) von der PV-Anlage bedeckt. Daraus ergebe sich, dass 666,74 m² (73,5%) der Dachfläche allein dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen seien. Jener Flächenanteil, auf dem sich die PV-Anlage befinde, diene gleichzeitig dem landwirtschaftlichen Betrieb als Dach und dem Gewerbebetrieb der PV-Anlage als „Unterbau“. Dabei sei von einer Nutzung zu je 50% auszugehen. Dieser Anteil ergebe sich aus der gleichzeitigen Doppelnutzung der beiden Betriebsteile. Zum einen sei die PV-Anlage dauerhaft auf dem Dach montiert. Zum anderen diene das Dach im Bereich der PV-Anlage ohne zeitliche Einschränkung auch dem landwirtschaftlichen Betrieb. Ausgehend davon ergebe sich insgesamt, dass 13,25% der Dachfläche für die PV-Anlage verwendet werde.
- 18 Neben der Vorsteuer für die PV-Anlage selbst (5.525,30 €) und der Vorsteuer für jene Leistungen, die unmittelbar der Verwendung durch die PV-Anlage zuzurechnen seien (565,38 €), sei daher ein weiterer Betrag von 2.018,57 € (13,25% der restlichen Vorsteuern aus der Dachsanierung) der PV-Anlage zuzurechnen.
- 19 Die vom Mitbeteiligten vorgeschlagene Aufteilung der Dachfläche nach einem Umsatzschlüssel würde zu keinem sachgerechten Ergebnis führen und sei auch rechnerisch nicht ermittelbar. Die Investition habe auch nicht die Nutzfläche des Gebäudes, sondern dessen Dach betroffen. Entscheidend müsse somit auf die Verwendung der Dachfläche und nicht auf die Nutzfläche des Gebäudes abgestellt werden. Der Ansatz fiktiver Mietumsätze möge überdies eventuell bei einem privat genutzten Gebäude denkbar sein, keinesfalls aber bei einem für pauschalisierte landwirtschaftliche Umsätze genutzten Gebäude. Auch für die





Berechnung der Ausgangsumsätze des landwirtschaftlich genutzten Gebäudes gebe es keine ausreichenden Grundlagen; hiezu müsste ermittelt werden, in welchem Umfang die Umsätze der gesamten Landwirtschaft einem einzelnen Gebäude zuzurechnen seien. Da es sich um einen pauschalierten Landwirt handle, könnten die für eine sachgerechte Aufteilung notwendigen Ausgangsumsätze gar nicht im benötigten Ausmaß ermittelt werden.

- 20 Für die vom Revisionswerber angeführten Eigenleistungen in Höhe von 11.000 € sei ein Vorsteuerabzug nicht möglich; insoweit lägen nicht steuerbare Innenumsätze vor.
- 21 Zur Frage, ob der auf die gesamte Dachfläche angewendete Flächenschlüssel eine sachgerechte Zurechnungsmethode hinsichtlich der abzugsfähigen bzw. nicht abzugsfähigen Vorsteuern sei, fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.
- 22 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Das Finanzamt bestreitet, dass die Dachsanierung bzw. Dacherneuerung anteilmäßig sowohl dem landwirtschaftlichen Betrieb als auch dem gewerblichen Betrieb (PV-Anlage) zuzuordnen sei. Es bestehe nur ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang dieser Leistung mit der Substanzerhaltung des der Landwirtschaft zuzurechnenden Gebäudes. Dass der Mitbeteiligte die Errichtung der PV-Anlage auf dem Dach des Wirtschaftsgebäudes vorgenommen habe, müsse dabei unerheblich sein. Die im Zusammenhang mit der Dachsanierung getätigten Aufwendungen gehörten nicht zu den Kostenelementen der Elektrizitätsumsätze. Weiters macht das Finanzamt geltend, selbst bei teilweiser Zurechnung der Dachsanierung zum Betrieb der PV-Anlage erweise sich die Vorsteueraufteilung als nicht sachgerecht. Für die PV-Anlage werde nur ein verschwindend kleiner Teil der Dachfläche genutzt, nämlich jener, an dem die Anlage festgeschraubt sei. Die restliche Dachfläche bleibe unabhängig von der Anlage, die sich darüber befinde, lediglich ein Dach. Bei einer Aufteilung nach Nutzflächen wäre der PV-Anlage lediglich eine Nutzfläche von 0 m² zuzuordnen gewesen.
- 23 Der Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.



- 24 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 25 Der Mitbeteiligte betrieb im Streitzeitraum einerseits eine pauschalisierte Landwirtschaft (§ 22 UStG 1994) und errichtete (und betrieb sodann) eine Photovoltaikanlage (vgl. hiezu zur Unternehmereigenschaft VwGH vom 25. Juli 2013, 2013/15/0201).
- 26 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) bzw. Artikel 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (vgl. hiezu auch zusammenfassend die Schlussanträge der Generalanwältin vom 6. April 2017, C-132/16, *Iberdrola*, Rn 32 ff) muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (vgl. EuGH vom 29. Oktober 2009, *SKF*, C-29/08, Rn 57). Auch bei Fehlen eines derartigen Zusammenhangs wird ein Recht auf Vorsteuerabzug dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und - als solche - Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. neuerlich EuGH *SKF*, Rn 58). Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl. neuerlich EuGH *SKF*, Rn 59; EuGH vom 16. Februar 2012, *Eon Aset Menidjmont OOD*, C-118/11, Rn 44).



- 27 Für die Feststellung eines Zusammenhangs im Sinne der obigen Ausführungen kommt es darauf an, ob die getätigten Ausgaben in den Preis des Ausgangsumsatzes Eingang finden oder ob sie zu den Kostenelementen der übrigen Produktpreise gehören (vgl. neuerlich EuGH *SKF*, Rn 62).
- 28 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. Es ist dabei darauf abzustellen, ob der Unternehmer die bezogenen Eingangsleistungen für der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 oder der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze verwendet (vgl. VwGH vom 25. Februar 2015, 2010/13/0189, mwN; vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 22 Tz 43; vgl. weiters - zum UStG 1972 - VwGH vom 24. Mai 1993, 92/15/0009).
- 29 Eingangsleistungen, die ausschließlich für (nach Durchschnittssätzen besteuerte) land- und forstwirtschaftliche Umsätze verwendet werden, sind demnach zur Gänze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Eingangsleistungen, die ausschließlich für die übrigen Umsätzen (hier also die Umsätze aus der PV-Anlage) verwendet werden, sind voll abziehbar. Vorsteuern aus Eingangsleistungen, die sowohl für land- und forstwirtschaftliche als auch für die übrigen Umsätze verwendet werden, sind aufzuteilen.
- 30 In der Rechtssache C-219/12, *Thomas Fuchs*, führte der EuGH in seinem Urteil vom 20. Juni 2013 aus, die in Rede stehende Tätigkeit bestehe im Betrieb einer PV-Anlage. Eine solche Tätigkeit falle unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt werde (Rn 18). Der in Rede stehende Gegenstand, nämlich die netzgeführte PV-Anlage auf oder neben einem Wohnhaus könne seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken genutzt werden (Rn 22). Da die in Rede stehende Anlage auf dem Dach des Wohnhauses ihres Betreibers Strom erzeuge, der gegen Entgelt in das Netz eingespeist werde, sei





festzustellen, dass der Betrieb dieser Anlage zur Erzielung von Einnahmen erfolge (Rn 26). Die in Rede stehende Anlage werde ausschließlich für die Zwecke besteufter Umsätze benutzt (Rn 34). Nach der Logik des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems könnten die Steuern, mit denen auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet gewesen seien, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, abgezogen werden. Der Vorsteuerabzug sei an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft (Rn 36).

- 31 Zum Vorsteuerabzug führte die Generalanwältin in ihren Schlussanträgen vom 7. März 2013 weiters aus, bei der wirtschaftlichen Tätigkeit der Elektrizitätslieferung seien Solarzellenpaneele als Investitionsgüter im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen (Rn 34).
- 32 Aus diesen Ausführungen, die sich darauf bezogen, dass eine PV-Anlage am Dach eines Wohnhauses errichtet und betrieben wurde, ist abzuleiten, dass den Ausgangsumsätzen (Elektrizitätslieferungen) im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Erzeugung und Einspeisung von elektrischem Strom mittels einer PV-Anlage ausschließlich jene Eingangsumsätze zuzurechnen sind, die sich auf die PV-Anlage selbst (Solarzellenpaneele samt Montage) beziehen. Aufwendungen zur Errichtung eines Daches (oder auch des Hauses) sind nicht dieser unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen.
- 33 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als rechtswidrig und wäre gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß § 42 Abs. 4 VwGG von der Ermächtigung Gebrauch gemacht, statt eines bloß aufhebenden Erkenntnisses eine Entscheidung in der Sache selbst zu fällen. Der Sachverhalt ist im Revisionsverfahren unstrittig (der Mitbeteiligte führte in der Revisionsbeantwortung u.a. aus, er stimme grundsätzlich der Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu); es wird hiezu auf die geschilderten Feststellungen des Bundesfinanzgerichts verwiesen.
- 34 Der Umsatzsteuerbescheid 2013, der gemäß § 253 BAO an die Stelle des zunächst bekämpften Vorauszahlungsbescheides getreten war, war daher





insoweit abzuändern, als über die vom Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid bereits berücksichtigten Vorsteuern (9.175,58 €) hinaus weitere Vorsteuern in Höhe von 565,38 € der PV-Anlage zuzuordnen und sohin im Umsatzsteuerbescheid zu berücksichtigen waren. Die weiters vom Bundesfinanzgericht berücksichtigten Vorsteuern in Höhe von 2.018,57 € sind hingegen nicht der PV-Anlage zuzuordnen, sondern betreffen den pauschalierten landwirtschaftlichen Betrieb. Die übrigen Bemessungsgrundlagen blieben unbestritten.

W i e n , am 1. Juni 2017

