



Universität für Bodenkultur Wien

Die Besteuerung von Photovoltaikanlagen

Masterarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades Diplom-Ingenieur
im Rahmen des Studiums Agrar- und Ernährungswirtschaft

Eingereicht von: Gorana BANDIC Bakk.techn.
Matrikelnummer: 0740071

Betreuer:
Ass.Prof. DDr. Hermann Peyerl

Begutachterin:
Assoz.Prof. Dr. Ika Darnhofer

Institut für Agrar- und Forstökonomie
Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Wien, Juni 2013



Diese Arbeit widme ich meiner Tochter

Anna Lara

Danksagung

An dieser Stelle möchte ich mich bei all jenen bedanken, die mich bei der Entstehung dieser Masterarbeit und während meiner gesamten Studienzeit unterstützt haben.

Ein besonders großer Dank gilt dabei meinem Betreuer Herrn Ass.Prof. DDr. Hermann Peyerl, der mir mit wertvollen Ratschlägen zur Seite stand. Ohne seine Unterstützung wäre diese Masterarbeit nicht möglich gewesen.

Ich bedanke mich auch herzlich bei Frau Assoz.Prof. Dr. Ika Darnhofer für die Anregungen und die Begutachtung dieser Masterarbeit.

Ein großer Dank gebührt ebenso meinen Eltern, die mich sehr motiviert haben und mir stets Rückhalt geben, sowie meiner restlichen Familie, insbesondere meiner Schwester Adrijana.

Abschließend möchte ich mich bei allen Freunden, Bekannten und Studienkollegen für die unvergessliche Zeit an der Universität bedanken.

Kurzfassung

Photovoltaikanlagen werden aufgrund sinkender Anlagenpreise und staatlicher Fördermaßnahmen immer beliebter. Die errichteten Anlagen werden in nahezu allen Fällen an das öffentliche Stromnetz angeschlossen. Die vorliegende Masterarbeit beschäftigt sich mit der steuerlichen Behandlung von netzgekoppelten Photovoltaikanlagen.

Nach einer kurzen Einführung in die technischen Grundlagen der Photovoltaik sowie in die Nutzungstypen und Fördermöglichkeiten werden die ertrag- und umsatzsteuerlichen Aspekte von Photovoltaikanlagen in bereits bestehenden (Gewerbe-)Betrieben erläutert. Danach wird die steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen in der Land- und Forstwirtschaft betrachtet. Abhängig von der erzeugten Strommenge und dem eigenen Stromverbrauch (privat und land- und forstwirtschaftlich) kann eine Photovoltaikanlage dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder der Privatsphäre zugeordnet werden, einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb oder einen eigenen Gewerbebetrieb begründen.

Ein weiterer Schwerpunkt der Arbeit liegt in der Untersuchung der steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen im privaten Bereich. Der Betrieb einer Photovoltaikanlage auf oder neben Einfamilienhäusern kann bei regelmäßiger Stromeinspeisung in das öffentliche Stromnetz ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich ein Unternehmen begründen. Dafür ist nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung das Verhältnis der mit der Anlage insgesamt erzeugten Strommenge zum eigenen Stromverbrauch entscheidend. Nach einer aktuellen Entscheidung des EuGH kommt es hingegen nur darauf an, dass dauerhaft Strom gegen Entgelt in das Stromnetz eingespeist wird.

Abstract

Due to the declining prices and the government subsidies, photovoltaic systems are becoming more and more attractive. Nearly every photovoltaic system is connected to the public electrical network and therefore, this master thesis deals with the taxation of network-connected photovoltaic systems.

Firstly, the author gives a short overview of the photovoltaic technology and reviews different system types before presenting possible subsidies for installation of photovoltaic systems. Further, this thesis shows the aspects of income tax and value added tax related to photovoltaic systems in existing companies. Additionally, the author deals with the taxation of photovoltaic systems in agriculture and forestry. Depending on the total quantity of generated electricity and the electricity consumption (for private purposes and for purposes of the agriculture and forestry business), a photovoltaic system can be assigned to the agricultural and forestry business or to the private area, or even can constitute an agricultural and forestry subsidiary or an independent business.

Additionally, the author also puts emphasis on the taxation of photovoltaic systems installed on or adjacent to privately used houses. The operation of a photovoltaic system on or adjacent to a privately used house with regularly electricity feed into the public network can constitute an economic activity in regard to income tax and value added tax. In this case, the ratio of the total electricity generated by a photovoltaic system to the total private electricity consumption should be crucial, but this opinion is untenable due to the current decision of the European Court of Justice. According to the European Court of Justice it is only relevant, that electricity is supplied to the network in exchange for income on a continuing basis.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	11
2	Allgemeines zu Photovoltaikanlagen	13
2.1	Technische Grundlagen	13
2.2	Netzgekoppelte Photovoltaikanlagen	14
2.2.1	Volleinspeisung	14
2.2.2	Überschusseinspeisung	15
2.3	Inselanlagen	16
2.4	Förderungen	17
2.4.1	Investitionsförderung	17
2.4.2	Tarifförderung.....	19
3	Photovoltaikanlagen im Rahmen eines bestehenden Betriebes.....	20
3.1	Ertragsteuerliche Behandlung	20
3.1.1	Zugehörigkeit der Photovoltaikanlage zum Gewerbebetrieb.....	20
3.1.2	Exkurs: Selbständige Arbeit und Betrieb einer Photovoltaikanlage.....	22
3.1.3	Photovoltaikanlage als Betriebsvermögen.....	23
3.1.4	Betriebseinnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage.....	23
3.1.5	Betriebsausgaben aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage.....	24
3.1.6	Anschaffungskosten und Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage	25
3.1.7	Nutzungsentnahme der Photovoltaikanlage und Entnahme von Strom für private Zwecke	26
3.2	Umsatzsteuerliche Behandlung.....	27
3.2.1	Steuerbare Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage	28
3.2.2	Vorsteuerabzug beim Betrieb einer Photovoltaikanlage	30
3.2.3	Eigenverbrauchsbesteuerung.....	31
4	Photovoltaikanlagen in der Land- und Forstwirtschaft.....	34
4.1	Ertragsteuerliche Behandlung	34
4.1.1	Energieerzeugung nicht höher als der Eigenbedarf	35
4.1.1.1	Energieerzeugung als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes	35
4.1.1.2	Private Energieerzeugung	36
4.1.2	Energieerzeugung über dem Eigenbedarf.....	36
4.1.2.1	Energieerzeugung als Nebenbetrieb.....	36
4.1.2.2	Energieerzeugung als eigenständiger Gewerbebetrieb.....	38

4.2	Umsatzsteuerliche Behandlung.....	39
4.2.1	Energieerzeugung nicht höher als der Eigenbedarf	39
4.2.1.1	Energieerzeugung als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes	40
4.2.1.2	Private Energieerzeugung	40
4.2.2	Energieerzeugung über dem Eigenbedarf	41
4.2.2.1	Energieerzeugung als Nebenbetrieb.....	41
4.2.2.2	Energieerzeugung als eigenständiger Gewerbebetrieb.....	42
4.3	Prüfschema für die Zuordnung der Photovoltaikanlage in der Land- und Forstwirtschaft.....	43
5	Photovoltaikanlagen im privaten Bereich	45
5.1	Ertragsteuerliche Behandlung	45
5.1.1	Private Energieerzeugung	49
5.1.2	Gewerbliche Energieerzeugung	50
5.1.3	Liebhaberei	51
5.2	Umsatzsteuerliche Behandlung.....	52
5.2.1	Wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 MWSt-RL.....	53
5.2.2	Private Energieerzeugung	57
5.2.3	Unternehmerische Energieerzeugung	58
5.2.3.1	Vorsteuerabzug bei Photovoltaikanlagen im privaten Bereich.....	58
5.2.3.2	Vorsteuerberichtigung i.Z.m. dem Übergang von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung bei Photovoltaikanlagen	61
5.2.4	Liebhaberei	61
5.3	Steuerliche Berücksichtigung von Dachsanierungen.....	63
6	Ergebnisse	66
7	Fazit	69
8	Literatur- und Quellenverzeichnis	70
8.1	Literatur	70
8.2	Verwaltungsvorschriften.....	71
8.3	Judikatur	72

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzesblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DStR	„Deutsches Steuerrecht“
dUStG	deutsches Umsatzsteuergesetz
EEG	(deutsches) Erneuerbare-Energien-Gesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FG	Finanzgericht
GZ	Geschäftszahl
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des, der
i.Z.m.	im Zusammenhang mit

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KTBL	Kuratorium für Technik und Bauwesen in der Landwirtschaft
kW	Kilowatt
kWh	Kilowattstunde
lit.	litera
LRL	Liebhabeirichtlinien
LuF-PauschVO	Land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung
LVO	Liebhabeirverordnung
m.E.	meines Erachtens
Mio.	Million
MW	Megawatt
MWSt-RL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem i.d.F. 2010/88/EU)
Nr.	Nummer
ÖSET-VO	Ökostrom-Einspeisetarifverordnung
ÖSG	Ökostromgesetz
RdW	„Österreichisches Recht der Wirtschaft“
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz
SWK	„Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei“
taxlex	„Zeitschrift für Steuer und Beratung“
Tz.	Textziffer
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UStAE	(deutscher) Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz

UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

In Zeiten steigender Energiepreise werden die Selbstversorgung mit Energie und die Unabhängigkeit vom Energiemarkt immer attraktiver. Photovoltaikanlagen bieten auch privaten Haushalten die Möglichkeit, ihren eigenen Strombedarf ganz oder teilweise selbst zu decken. Sie helfen Stromkosten zu sparen und erzeugen dabei umweltfreundlichen Strom.¹ Deutliche Preisreduktion bei den Anlagen und Förderungen führten in den letzten Jahren zu einer enormen Zunahme der installierten Photovoltaikanlagen. Im Jahr 2012 wurden in Österreich ca. 13.200 Anlagen neu installiert, das entspricht einer Leistung von 175,7 MW_{peak}. Im Vergleich zum Jahr davor hat sich die neu installierte Leistung mit einer Steigerungsrate von 91,7 % nahezu verdoppelt. Dieses Wachstum ist mit 175,5 MW_{peak} fast ausschließlich den netzgekoppelten Anlagen zuzuschreiben.²

Diese Masterarbeit beschäftigt sich mit der steuerlichen Behandlung von netzgekoppelten Photovoltaikanlagen in bereits bestehenden (Gewerbe-)Betrieben, in der Land- und Forstwirtschaft sowie im privaten Bereich. Insbesondere widmet sich die Arbeit der Frage, ob bei Photovoltaikanlagen, die auf oder neben Einfamilienhäusern betrieben werden, die entgeltliche Einspeisung von selbsterzeugtem Strom in das öffentliche Stromnetz ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich ein Unternehmen begründet. Da sich die österreichische Finanzverwaltung und die Gerichte diesbezüglich uneinig waren, wurde diese Frage in einer aktuellen EuGH-Entscheidung geklärt. Die vorliegende Arbeit nimmt auf diese Entscheidung Bezug, präsentiert aber auch einen davon unabhängigen Lösungsansatz.

Als Grundlage für die Untersuchung werden im Kapitel 2 zunächst die technischen Grundlagen der Photovoltaik beschrieben und die Nutzungstypen von Photovoltaikanlagen sowie die Fördermöglichkeiten solcher Anlagen in Österreich dargestellt. Kapitel 3 beschäftigt sich mit der Eingliederung von Photovoltaikanlagen in bereits bestehende (Gewerbe-)Betriebe, deren ertragsteuerliche Auswirkungen sowie die umsatzsteuerliche Behandlung.

Da immer mehr Landwirte Photovoltaikanlagen im Bereich ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe installieren, wird im Kapitel 4 die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen in der Land- und Forstwirtschaft erläutert. Es gilt die Frage zu beantworten, ob die Stromproduktion zum privaten Bereich oder zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, oder ob sie womöglich einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb oder sogar einen eigenständigen Gewerbebetrieb begründet.

¹ Hörtnagl-Seidner, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114.

² Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie, Innovative Energietechnologien in Österreich – Marktentwicklung 2012 (2013) 85.

Kapitel 5 bildet das Kernstück dieser Arbeit. Es untersucht, ob netzgekoppelte Photovoltaikanlage im privaten Bereich, die gelegentlich oder regelmäßig den produzierten Strom ganz (Volleinspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Netz gegen Entgelt einspeisen, die Kriterien eines ertragsteuerlichen Gewerbebetriebes und umsatzsteuerlichen Unternehmens erfüllen. Zudem wird auf die steuerliche Behandlung von Dachsanierungen, die im Zuge der Errichtung einer Auf-Dach-Photovoltaikanlage durchgeführt werden, eingegangen.

Im Kapitel 6 werden die Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst und im Anschluss daran werden Schlussfolgerungen gezogen.

2 Allgemeines zu Photovoltaikanlagen

Dieses Kapitel gibt zunächst einen kurzen Überblick über die technischen Grundlagen der Photovoltaik. Danach werden die Nutzungstypen (netzgekoppelte Photovoltaikanlagen und Inselanlagen) sowie die Fördersituation von Photovoltaikanlagen in Österreich beschrieben.

2.1 Technische Grundlagen

Die Photovoltaik ist die direkte Umwandlung der Sonnenenergie in elektrische Energie mit Hilfe von Solarzellen. Diese Umwandlung baut auf dem Prinzip des sogenannten Photoeffektes auf, der 1839 von Alexandre Becquerel entdeckt wurde.³

Eine Solarzelle besteht aus Halbleitern und wandelt bei Belichtung einen Teil des auf sie auftreffenden Lichtes in Elektrizität (Gleichstrom) um.⁴ Das meist verwendete Material für Solarzellen ist Silizium, welches nach Sauerstoff das zweithäufigst vorkommende Element auf der Erde ist.⁵ Die wichtigsten Arten von Solarzellen sind:

- Monokristalline Zellen bestehen aus nur einem Kristall und haben daher eine homogene Zellenoberfläche.⁶
- Polykristalline Zellen bestehen aus mehreren Kristallen und besitzen unterschiedliche Kristallstruktur. Ihre Herstellung ist einfacher und kostengünstiger als bei monokristallinen Zellen.⁷
- Dünnschichtzellen sind kostengünstiger in der Herstellung, da nur hauchdünne Schichten des Halbleitermaterials (meist amorphes Silizium) auf einen billigen Träger aufgedampft werden.⁸

Da die Leistung einer einzelnen Solarzelle sehr niedrig ist, werden mehrere Solarzellen am häufigsten in Serie zu einem Solarmodul geschaltet⁹ und zum Schutz vor Umwelteinflüssen in einem Gehäuse zusammengefasst.¹⁰ Mehrere aufgestellte und zusammengeschaltete Solarmodule werden als Solargenerator bezeichnet.¹¹

³ *Haselhuhn*, Photovoltaik – Gebäude liefern Strom⁶ (2010) 13.

⁴ *Häberlin*, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 1.

⁵ *Quaschnig*, Regenerative Energiesysteme⁶ (2009) 173.

⁶ *Haselhuhn*, Photovoltaik – Gebäude liefern Strom⁶ (2010) 17.

⁷ *Haselhuhn*, Photovoltaik – Gebäude liefern Strom⁶ (2010) 19.

⁸ *Häberlin*, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 114.

⁹ *Wesselak/Schabbach*, Regenerative Energietechnik (2009) 149.

¹⁰ *Häberlin*, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 125.

¹¹ *Seltmann*, Photovoltaik: Strom ohne Ende⁴ (2009) 31.

Nach Art der Aufstellung der Photovoltaikanlage werden Auf-Dach-Anlagen, Fassadenanlagen, Freiflächenanlagen und gebäudeintegrierte Photovoltaikanlagen unterschieden. Gebäudeintegrierte Photovoltaikanlagen übernehmen neben der Stromproduktion zusätzlich eine Gebäudfunktion wie Wetterschutz, Sonnenschutz oder andere konstruktive Aufgaben.¹²

Da die Solarzellen, wie bereits erwähnt, Gleichstrom erzeugen, muss dieser in haushaltsüblichen Wechselstrom (230 Volt Wechselspannung) umgewandelt werden. Dies geschieht in einem Wechselrichter.¹³ Danach kann der von der Photovoltaikanlage produzierte Strom im Haushalt genutzt, in Akkumulatoren gespeichert oder in das Ortsnetz eingespeist werden.

Photovoltaikanlagen werden entweder als netzgekoppelte Anlagen oder als Inselanlagen betrieben. Diese Nutzungstypen werden in den Kapiteln 2.2 und 2.3 näher erläutert.

Die maximale Leistung einer Photovoltaikanlage wird in kW_{peak} angegeben. Bei derzeitigem Stand der Technik liegt die zu erwartende mittlere Jahresproduktion einer Photovoltaikanlage in Österreich bei 900 bis 1000 kWh pro kW_{peak} .¹⁴

2.2 Netzgekoppelte Photovoltaikanlagen

Netzgekoppelte Photovoltaikanlagen speisen die erzeugte Energie in das Stromnetz eines Netzbetreibers ein,¹⁵ d.h. sie können nur dort eingesetzt werden, wo ein Zugang zum öffentlichen Stromnetz vorhanden ist. Abhängig davon, ob der gesamte produzierte Strom oder nur der im Haushalt nicht verbrauchte Strom in das Ortsnetz eingespeist wird, wird zwischen Volleinspeisung und Überschusseinspeisung unterschieden. Durch die Einspeisung des erzeugten Stroms erspart sich der Anlagenbetreiber die sehr hohen Kosten, die bei einer Speicherung in Akkumulatoren anfallen. Beim heutigen Stand der Technik sind netzgekoppelte Photovoltaikanlagen bereits ab einer Anlagengröße von 0,1 kW_{peak} ausführbar.¹⁶

2.2.1 Volleinspeisung

Bei der Volleinspeisung wird die gesamte produzierte Energie in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Der für den eigenen Haushalt benötigte Strom wird wiederum gänzlich aus dem Ortsnetz bezogen. Wie aus der Abbildung 1 ersichtlich ist, verfügt die Anlage über zwei separate Stromzähler. Der Einspeisezähler misst die erzeugte und der Bezugszähler die bezo-

¹² *Klima- und Energiefonds*, Photovoltaik-Fibel 2012, in: <http://www.klimafonds.gv.at/assets/Uploads/PV-Fibel/PhotovoltaikFibel2012.pdf>, vom 30.1.2013.

¹³ *Seltmann*, Photovoltaik: Strom ohne Ende⁴ (2009) 32.

¹⁴ *Photovoltaic Austria Federal Association*, Leistung, in: <http://www.pvaustria.at/content/page.asp?id=64>, vom 30.1.2013.

¹⁵ *Häberlin*, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 259.

¹⁶ *Häberlin*, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 258.

gene Energie. Die Verrechnung erfolgt genauso wie die Messung getrennt. Der Grund für eine Volleinspeisung ist die Inanspruchnahme einer Tarifförderung. Dabei wird der gesamte erzeugte Strom zum höheren Fördertarif verkauft (zu Tarifförderungen siehe Kapitel 2.4.2). und der benötigte Strom zum niedrigeren Marktpreis eingekauft.¹⁷

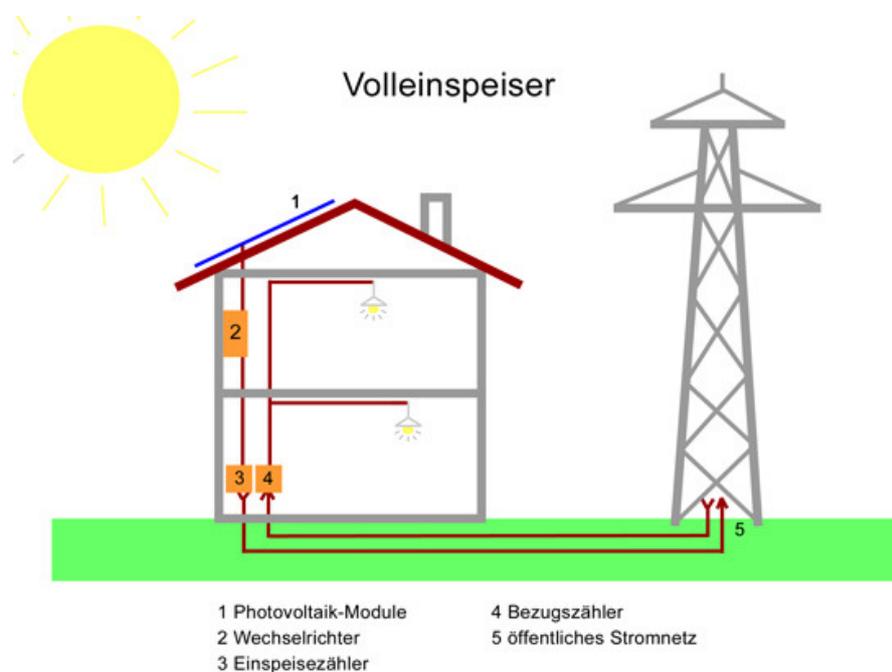


Abbildung 1: Volleinspeisung¹⁸

2.2.2 Überschusseinspeisung

Bei der Überschusseinspeisung, auch Netzparallelbetrieb genannt, wird die erzeugte Energie vorrangig für die Deckung des eigenen Strombedarfs verwendet. Produziert die Anlage mehr Strom als im Haushalt verwendet wird, wird der überschüssige Anteil in das Ortsnetz eingespeist. Wird mehr Strom gebraucht als erzeugt, wird dieser aus dem Ortsnetz bezogen.¹⁹ Aus der Abbildung 2 ist ersichtlich, dass es bei dieser Betriebsart nur einen Stromzähler gibt. Der Zähler läuft vorwärts, wenn Strom aus dem Netz bezogen wird und rückwärts, wenn der Stromüberschuss in das Netz eingespeist wird.²⁰

¹⁷ Häberlin, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 260 sowie Stockinger, Ökonomischer Vergleich verschiedener Energiesysteme für Haushalte am Beispiel eines Niedrigpassivhauses, Masterarbeit an der Universität für Bodenkultur Wien (2011) 32, nach Krimmling, Erneuerbare Energie – Einsatzmöglichkeiten, Technologien, Wirtschaftlichkeit (2009).

¹⁸ Einsiedler Solartechnik GmbH, Anlagearten, in: <http://www.einsiedler-solar.at/CMS/page,main,130.html?menu=18&submenu=163>, vom 31.1.2013.

¹⁹ Stockinger, Ökonomischer Vergleich verschiedener Energiesysteme für Haushalte am Beispiel eines Niedrigpassivhauses, Masterarbeit an der Universität für Bodenkultur Wien (2011) 33, nach Krimmling, Erneuerbare Energie – Einsatzmöglichkeiten, Technologien, Wirtschaftlichkeit (2009).

²⁰ Häberlin, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 260.

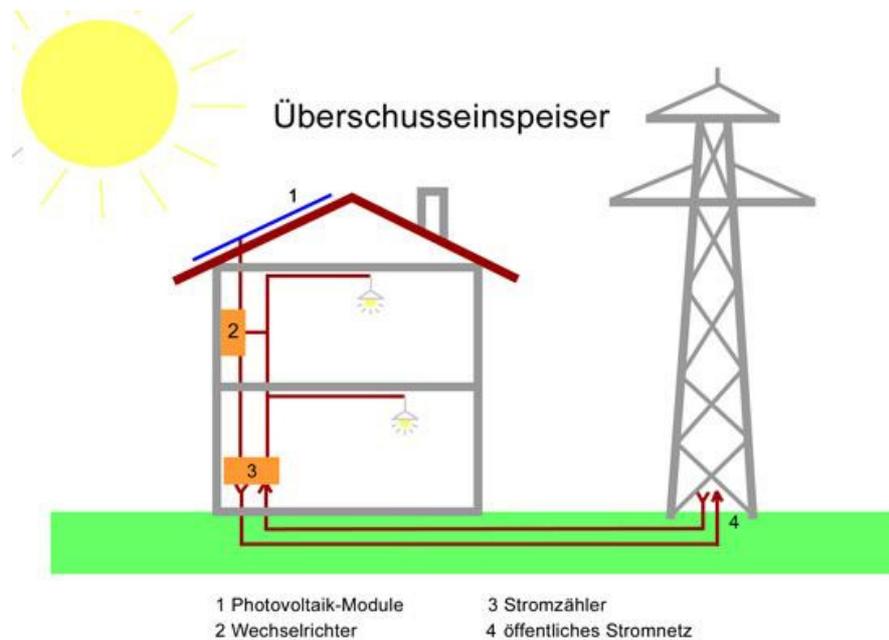


Abbildung 2: Überschusseinspeisung²¹

2.3 Inselanlagen

Photovoltaische Inselanlagen sind nicht mit dem elektrischen Versorgungsnetz verbunden²² und dienen gänzlich der Deckung des eigenen Strombedarfs. Diese Photovoltaikanlagen sind dort zu finden, wo eine Stromversorgung durch das öffentliche Netz aus wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht möglich ist, z.B. bei Berghütten und anderen abgelegenen Gebäuden.²³ Anders als netzgekoppelte Photovoltaikanlagen benötigt eine Inselanlage einen Energiespeicher in Form von Akkumulatoren.²⁴ Des Weiteren wird ein Laderegler gebraucht, der dafür sorgt, dass der Akkumulator nicht überladen werden kann.²⁵ Die Abbildung 3 zeigt ein Schema einer solchen Inselanlage.

²¹ *Einsiedler Solartechnik GmbH*, Anlagearten, in: <http://www.einsiedler-solar.at/CMS/page,main,130.html?menu=18&submenu=163>, vom 31.1.2013.

²² *Wesselak/Schabbach*, Regenerative Energietechnik (2009) 168.

²³ *Stockinger*, Ökonomischer Vergleich verschiedener Energiesysteme für Haushalte am Beispiel eines Niedrigpassivhauses, Masterarbeit an der Universität für Bodenkultur Wien (2011) 32, nach *Krimmling*, Erneuerbare Energie – Einsatzmöglichkeiten, Technologien, Wirtschaftlichkeit (2009).

²⁴ *Seltmann*, Photovoltaik: Strom ohne Ende⁴ (2009) 36 und *Wesselak/Schabbach*, Regenerative Energietechnik (2009) 168.

²⁵ *Häberlin*, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010) 220.

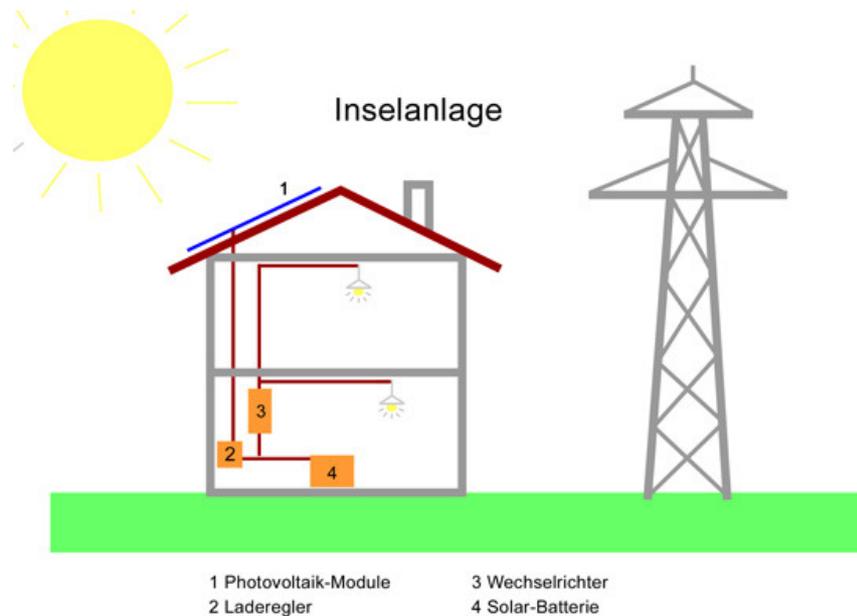


Abbildung 3: Inselanlage²⁶

Es sei angemerkt, dass die Frage der Besteuerung bei Inselanlagen eine geringe Rolle spielt, da keine Energie verkauft wird. Allerdings kann sich bei Inselanlagen, z.B. bei gewerblich betriebenen Berghütten, die Frage des Vorsteuerabzugs und der ertragsteuerlichen Abschreibung stellen.

2.4 Förderungen

In Österreich gibt es für Photovoltaikanlagen derzeit zum einen die Tarifförderung, bei der der erzeugte Strom zu einem über dem Marktpreis liegenden Preis verkauft werden kann, und zum anderen die Investitionsförderung, ein nicht rückzahlbarer Zuschuss zu den Investitionskosten. Anlagen bis zu einer Größe von $5 \text{ kW}_{\text{peak}}$ werden i.d.R. durch Investitionszuschüsse und Anlagen über $5 \text{ kW}_{\text{peak}}$ durch Tarifförderung gefördert. Für eine Tarifförderung oder eine Investitionsförderung des Bundes bzw. der meisten Länder ist eine Verbindung der Anlage mit dem öffentlichen Stromnetz Voraussetzung.

2.4.1 Investitionsförderung

Der Bund sowie manche Länder und Gemeinden gewähren Investitionsförderungen für Photovoltaikanlagen.

²⁶ Einsiedler Solartechnik GmbH, Anlagearten, in: <http://www.einsiedler-solar.at/CMS/page/main,130.html?menu=18&submenu=163>, vom 31.1.2013.

Bundesweit fördert der Klima- und Energiefonds die Errichtung von netzgekoppelten Photovoltaikanlagen in privaten Haushalten. Im Rahmen der Förderaktion „Photovoltaik-Anlagen 2013“ stehen insgesamt 36 Mio. Euro als Förderbudget zur Verfügung, mit welchem rund 24.000 Projekte in ganz Österreich gefördert werden können. Bevor ein Antrag auf Förderung gestellt werden kann, ist eine Registrierungsnummer für das umgesetzte Projekt erforderlich.²⁷

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Förderung sind, neben der Neuinstallation im Netzparallelbetrieb (Überschusseinspeisung), die überwiegend private Nutzung (mehr als 50 % der Gebäudefläche muss privat genutzt werden), die Montage und Installation der Anlage durch eine Fachfirma, ein ordnungs- und bestimmungsmäßiger Betrieb der Anlage für mindestens 10 Jahre²⁸ und keine Inanspruchnahme der Tarifförderung laut Ökostromgesetz.²⁹ Es gibt keine Beschränkung hinsichtlich der Größe der Anlage, gefördert wird allerdings nur bis zu maximal 5 kW_{peak}.³⁰

Die Ausbezahlung der Förderung erfolgte nach Vorlage der Endabrechnung in Form eines nicht rückzahlbaren Pauschalbetrags.³¹ Folgende Tabelle listet die Höhe der möglichen Förderung:

Tabelle 1: Investitionsförderung 2013 des Klima- und Energiefonds³²

Art der Photovoltaikanlage	Höhe der Förderpauschale
Freiflächen-/Auf-Dach-Anlage	300,00 Euro pro kW _{peak}
Gebäudeintegrierte Photovoltaikanlage	400,00 Euro pro kW _{peak}

Zu dieser Förderaktion dürfen keine zusätzlichen Landes- oder Gemeindeförderungen in Anspruch genommen werden.³³

²⁷ *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 29.5.2013.

²⁸ *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 29.5.2013.

²⁹ *Klima- und Energiefonds*, Häufig gestellte Fragen – FAQ „Photovoltaik-Anlagen 2013“, in: http://www.publicconsulting.at/uploads/faq_pv2013.pdf, vom 29.5.2013.

³⁰ *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 29.5.2013.

³¹ *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 29.5.2013.

³² *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 29.5.2013.

Die Förderungen der Bundesländer sind unterschiedlich ausgestaltet. Einige Länder, wie z.B. Salzburg und Wien bieten Investitionsförderungen in Form von nicht rückzahlbaren Zuschüssen an, andere fördern Photovoltaikanlagen im Zuge der Wohnbauförderung (Kärnten und Niederösterreich). In der Steiermark gibt es die Möglichkeit einer Direktförderung und einer Wohnbauförderung. Burgenland, Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg gewähren derzeit keine Landesförderung für Photovoltaikanlagen.³⁴

2.4.2 Tarifförderung

Das Ökostromgesetz 2012³⁵ und die dazugehörige aktuelle Ökostrom-Einspeisetarifverordnung 2012³⁶ regeln die Tarifförderung für Photovoltaikanlagen. Gefördert werden Anlagen mit einer Leistung von über 5 kW_{peak}³⁷ bis höchstens 500 kW_{peak}³⁸. Dabei wird für den in das Netz eines Netzbetreibers eingespeisten Strom ein Fördertarif gewährt.³⁹

Die aktuellen Einspeisetarife sind in der ÖSET-VO 2012 festgesetzt. Gemäß § 16 Abs. 1 ÖSG 2012 gelten die Tarife für einen Zeitraum von 13 Jahren ab Vertragsabschluss. Bei der Gewährung der Fördertarife wird zwischen Photovoltaikanlagen, die ausschließlich an oder auf einem Gebäude angebracht sind (Auf-Dach-Anlagen), und Photovoltaikanlagen, die auf hierfür geeigneten Freiflächen angebracht sind (Freiflächenanlagen), unterschieden. Bei Antragsstellung und Vertragsabschluss im Jahr 2013 liegt der Einspeisetarif für Auf-Dach-Anlagen bei 18,12 Cent pro kWh und für Freiflächenanlagen bei 16,59 Cent pro kWh.

Für Auf-Dach-Anlagen wird zusätzlich ein Investitionszuschuss für die Errichtung in Höhe von 30 % der Investitionskosten, höchstens jedoch 200 Euro pro kW_{peak}, gewährt. Die Tarifförderungen werden über die OeMAG Abwicklungsstelle der Ökostrom AG ausbezahlt.

Gemäß § 23 Abs. 3 Z 1 ÖSG 2012 steht für die Tarifförderung von Photovoltaikanlagen im Jahr 2013 ein Förderbudget in Höhe von 8 Mio. Euro jährlich über den Förderzeitraum von 13 Jahren zur Verfügung. Über dieses Förderbudget hinaus steht ein sogenannter „Resttopf“ zur Verfügung, bei dem der Netzparitätstarif von 18 Cent pro kWh gewährt wird.

³³ *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 29.5.2013.

³⁴ Dazu *Photovoltaic Austria Federal Association*, in: <http://www.pvaustria.at/content/default.asp>, vom 29.5.2013.

³⁵ ÖSG 2012, BGBl. I Nr. 75/2011; dieses ersetzt das ÖSG 2002.

³⁶ ÖSET-VO 2012, BGBl. II Nr. 307/2012.

³⁷ § 12 Abs. 2 Z 3 ÖSG 2012.

³⁸ § 20 Abs. 3 Z 4 ÖSG 2012.

³⁹ *Photovoltaic Austria Federal Association*, Fördersituation Österreich, in: <http://www.pvaustria.at/content/page.asp?id=70>, vom 28.1.2013.

3 Photovoltaikanlagen im Rahmen eines bestehenden Betriebes

In diesem Kapitel wird die steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen im betrieblichen Bereich erläutert. Der Betreiber der Photovoltaikanlage ist in diesem Fall sowohl im ertragsteuerlichen als auch im umsatzsteuerlichen Sinne bereits „Unternehmer“, d.h. die Photovoltaikanlage wird im Rahmen eines bestehenden Betriebes oder im Zuge eines neu zu eröffnenden Betriebes errichtet, um den eigenen Strombedarf ganz oder teilweise zu decken (z.B. ein Handwerksbetrieb errichtet eine Photovoltaikanlage auf dem Dach eines Betriebsgebäudes). Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe werden hier ausgenommen, sie werden im Kapitel 4 behandelt.

3.1 Ertragsteuerliche Behandlung

Der Betreiber der Photovoltaikanlage ist ertragsteuerlich bereits „Unternehmer“, wenn er schon vor Inbetriebnahme der Anlage betriebliche Einkünfte erzielt oder durch Neugründung eines Betriebes betriebliche Einkünfte erzielt bzw. voraussichtlich erzielen wird.

Wenn eine Photovoltaikanlage auf einem Betriebsgebäude bzw. auf einem Betriebsgrundstück errichtet wird und der erzeugte Strom ganz (Volleinspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Stromnetz eingespeist bzw. verkauft wird, müssen zahlreiche ertragsteuerliche Aspekte beachtet werden. Der Betrieb einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage wirkt sich direkt auf die Betriebseinnahmen und -ausgaben und damit auf die Höhe der Einkünfte aus.

3.1.1 Zugehörigkeit der Photovoltaikanlage zum Gewerbebetrieb

Unter einem „Betrieb“ versteht man eine selbständige organisatorische Einheit. Der VwGH definiert Betriebe als „*Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit*“.⁴⁰ Ertragsteuerlich liegt ein Betrieb nur dann vor, wenn er der Erzielung von Einkünften dient.⁴¹ Unabhängig von der Gewinnermittlungsart wird der Gewinn betriebsbezogen ermittelt.⁴² Das gilt auch, wenn ein Betrieb aus mehreren Teilbetrieben oder Betriebsstätten besteht.⁴³

Bei netzgekoppelten Photovoltaikanlagen stellt sich die Frage, ob diese Teil des übrigen Betriebes sind, oder ob dadurch ein eigenständiger Betrieb oder zumindest Teilbetrieb begrün-

⁴⁰ VwGH 18.7.1995, 91/14/0217.

⁴¹ EStR 2000, Rz. 409.

⁴² *Jakom/Marschner*, EStG⁶, § 4 Rz. 1.

⁴³ EStR 2000, Rz. 409.

det wird. Ob ein einheitlicher Betrieb oder mehrere selbständige Betriebe vorliegen, ist vor allem für das Vorliegen einer selbständigen Einkunftsquelle und die Liebhabereibeurteilung,⁴⁴ für die Begünstigung von Veräußerungsgewinnen gem. § 24 EStG und bei Umgründungen von Bedeutung.⁴⁵

Von einem einheitlichen Betrieb ist die Rede, wenn ein enger organisatorischer, wirtschaftlicher oder technischer Zusammenhang zwischen den (Teil-)Betrieben besteht. Dabei kommt es auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebsbereichen an. Folgende Merkmale deuten auf einen einheitlichen Betrieb hin:⁴⁶

- Wirtschaftliche Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben,
- Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen,
- Einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung,
- Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals,
- Einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe.

Nicht gleichartige Tätigkeiten können ebenfalls einen einheitlichen Betrieb bilden, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen.⁴⁷

Errichtet und betreibt ein gewerblicher Unternehmer eine Photovoltaikanlage auf seinem Betriebsgebäude bzw. auf einem Betriebsgrundstück, kann davon ausgegangen werden, dass ein enger organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Zusammenhang des Gewerbebetriebes mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage besteht. Wenn die Anlage auf einem Gebäude bzw. Grundstück errichtet wird, welches von dem Betrieb gemietet wird, besteht dieser Zusammenhang ebenfalls. Wird mit dem erzeugten Strom der benötigte Strombedarf des Betriebes gedeckt und nur der Überschuss in das öffentliche Stromnetz eingespeist bzw. verkauft (Überschusseinspeisung), stellt die Photovoltaikanlage eine Hilfsfunktion für den Gewerbebetrieb dar. Dies gilt allerdings auch für den Fall der Volleinspeisung. Die Photovoltaikanlage wird primär errichtet, um den eigenen Strombedarf ganz oder teilweise zu decken bzw. unabhängig von Energieversorgungsunternehmen zu sein. Die Volleinspeisung wird i.d.R. nur gewählt, wenn eine Tarifförderung in Anspruch genommen werden soll. Insofern erfüllt die Photovoltaikanlage bei Volleinspeisung die gleiche Hilfsfunktion für den Betrieb wie bei Überschusseinspeisung.

⁴⁴ LRL 2012, Rz. L 7; VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216 sowie VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092.

⁴⁵ *Jakom/Marschner*, EStG⁶, § 4 Rz. 5.

⁴⁶ EStR 2000, Rz. 411 sowie VwGH 22.11.1995, 94/15/0154.

⁴⁷ EStR 2000, Rz. 411; VwGH 7.6.1983, 82/14/0291 sowie VwGH 15.11.1994, 90/14/0194.

Errichtet und betreibt eine Privatperson eine Photovoltaikanlage im Bereich des Eigenheimes, ist bei der Abgrenzung zwischen privater und gewerblicher Stromproduktion nach Ansicht der Finanzverwaltung⁴⁸ eine den Privatverbrauch dauerhaft deutlich übersteigende Stromproduktion (um mehr als 50 %) erforderlich. Der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch einen Land- und Forstwirt stellt ertragsteuerlich einen eigenständigen Gewerbebetrieb dar, wenn die Stromproduktion über dem Eigenbedarf (privat und land- und forstwirtschaftlich) liegt, wobei der Verbrauch nicht in der Land- und Forstwirtschaft überwiegt. Zusätzlich wird vorausgesetzt, dass die Energie überwiegend für betriebliche Zwecke (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb und Einspeisung in das öffentliche Netz) verwendet wird.

Ob die Stromerzeugung durch einen Gewerbebetrieb wesentlich niedriger oder wesentlich höher als dessen Stromverbrauch ist, könnte für die Beantwortung der Frage des einheitlichen Betriebes ebenfalls eine Rolle spielen. Ist die Stromerzeugung durch den Gewerbebetrieb niedriger oder nicht wesentlich höher als dessen Stromverbrauch, so kann man von einem einheitlichen Betrieb ausgehen. Wenn die Stromproduktion wesentlich höher ist als der Stromverbrauch, z.B. mindestens doppelt so hoch, spielt die Selbstversorgung des Gewerbebetriebes mit Strom eine untergeordnete Rolle. In diesem Fall könnte ein eigenständiger Betrieb begründet werden.

Eine Mitunternehmerschaft kann nur einen einzigen Betrieb und somit Einkünfte aus nur einer der drei betrieblichen Einkunftsarten haben. Ist die Personengesellschaft im Vordergrund gewerblich tätig, so sind weitere voneinander abgrenzbare Tätigkeiten einheitlich zu beurteilen, also ebenfalls gewerblich („Abfärbetheorie“).⁴⁹ Demzufolge gehört der Betrieb einer Photovoltaikanlage bei einer Mitunternehmerschaft zu diesem einheitlichen Betrieb. Hierfür muss keine gesonderte Beurteilung vorgenommen werden.

3.1.2 Exkurs: Selbständige Arbeit und Betrieb einer Photovoltaikanlage

Ein Steuerpflichtiger kann nicht nur einen oder mehrere Betriebe innerhalb der gleichen Einkunftsart haben,⁵⁰ er kann auch mehrere Betriebe mit unterschiedlichen Einkunftsarten haben.⁵¹ Betreibt ein Freiberufler eine netzgekoppelte Photovoltaikanlage, so treffen selbständige und gewerbliche Einkunftsarten aufeinander. Grundsätzlich sind solche Tätigkeiten getrennt zu beurteilen, wenn kein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht.⁵² Nur wenn ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, ist ein

⁴⁸ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

⁴⁹ EStR 2000, Rz. 5832; *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz. 32 und kritisch *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz. 205.

⁵⁰ VwGH 21.1.1986, 84/14/0057.

⁵¹ *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz. 25.

⁵² EStR 2000, Rz. 5284; VwGH 5.5.1970, 1894/68 sowie VwGH 15.9.1993, 91/13/0237.

einheitlicher Betrieb anzunehmen.⁵³ Zu welcher Einkunftsart der einheitliche Betrieb dann gehört, richtet sich nach der überwiegenden Tätigkeit,⁵⁴ die anhand des Umsatzes oder des Gewinnes ermittelt werden kann. Ist der Betrieb der Photovoltaikanlage der selbständigen Tätigkeit untergeordnet, so liegt insgesamt eine einheitliche selbständige Tätigkeit vor.⁵⁵

3.1.3 Photovoltaikanlage als Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art.⁵⁶ Ein Wirtschaftsgut kann zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören. Eine Photovoltaikanlage stellt zweifellos ein Wirtschaftsgut dar. Wird die Photovoltaikanlage im Rahmen eines Gewerbebetriebes betrieben, so gehört sie zum Betriebsvermögen. Damit sind alle mit der Photovoltaikanlage verbundenen Einnahmen und Ausgaben Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.⁵⁷ Des Weiteren werden durch die Zugehörigkeit der Photovoltaikanlage zum Betriebsvermögen Wertänderungen des Wirtschaftsgutes steuerwirksam.⁵⁸

Wird der erzeugte Strom teilweise zur Deckung des betrieblichen Strombedarfs und teilweise zur Deckung des privaten Strombedarfs verwendet, so wird die Photovoltaikanlage gemischt genutzt. Aufgrund des Aufteilungsverbotes für gemischt genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter, kann sie grundsätzlich nur entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein.⁵⁹ Im Fall einer gemischten Nutzung, ist auf die überwiegende Nutzung abzustellen. Bei überwiegender betrieblicher Nutzung stellt die Photovoltaikanlage Betriebsvermögen dar.⁶⁰

3.1.4 Betriebseinnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage

Betriebseinnahmen sind alle betrieblich veranlassten Zugänge in Geld oder Geldeswert.⁶¹ Dabei genügt bereits ein mittelbarer Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit.⁶² Laut *Mayr* liegt eine Einnahme nur dann vor, wenn sie auf Gewinnrealisierung gerichtet ist.⁶³ Neben den Einnahmen aus dem Grundgeschäft gehören zu den Betriebseinnahmen auch Ein-

⁵³ EStR 2000, Rz. 5285.

⁵⁴ VwGH 9.7.1997, 96/13.0185.

⁵⁵ VwGH 13.3.1997, 95/15/0124.

⁵⁶ EStR 2000, Rz. 452; VwGH 12.1.1983, 82/13/0174; VwGH 28.2.1989, 89/14/0035; VwGH 22.1.1992, 90/13/0242 sowie VwGH 5.8.1992, 90/13/0138.

⁵⁷ EStR 2000, Rz. 460.

⁵⁸ EStR 2000, Rz. 463.

⁵⁹ VwGH 18.1.1983, 82/14/0100; VwGH 10.7.1996, 96/15/0124; dazu kritisch *Stoll* in *Gassner/Pointner*, Bilanz und Rechnungswesen (1981) 266.

⁶⁰ VwGH 29.5.1985, 83/13/0136 sowie VwGH 19.11.1998, 96/15/0051.

⁶¹ VwGH 18.1.1983, 82/14/0076; VwGH 17.10.1991, 89/13/0261 sowie VwGH 22.3.2006, 2001/13/0289.

⁶² VwGH 17.1.1989, 88/14/0010.

⁶³ *Mayr*, Zufluss und Einnahmen – Eine Begriffsverwirrung, RdW 1999, 176.

nahmen aus Hilfsgeschäften⁶⁴ und Nebengeschäften⁶⁵. Hilfsgeschäfte kommen im Gefolge von Grundgeschäften vor und ermöglichen diese, d.h. dass es ohne Grundgeschäft auch keine Hilfsgeschäfte geben kann. Nebengeschäfte kommen im Randbereich von Grundgeschäften vor und gehören eigentlich zu einem anderen Tätigkeitsbereich.⁶⁶ Der Betrieb einer Photovoltaikanlage ist typischerweise ein Nebengeschäft, wenn die Photovoltaikanlage primär dazu dient, den Strombedarf des Betriebes zu decken. Betriebseinnahmen resultieren sowohl bei Voll- als auch bei Überschusseinspeisung, wenn Strom verkauft wird. Der im Betrieb unmittelbar verbrauchte Strom führt hingegen nicht zu Betriebseinnahmen, sondern aufgrund des verringerten Stromzukaufs zu einer Ersparnis an Betriebsausgaben.

3.1.5 Betriebsausgaben aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie müssen „aus betrieblichen Gründen“ anfallen,⁶⁷ dabei ist die Verkehrsauffassung von Bedeutung.⁶⁸ Wie bei den Betriebseinnahmen ist auch bei den Betriebsausgaben ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb ausreichend.⁶⁹ Es werden sofort abzugsfähige Betriebsausgaben und aktivierungspflichtige Aufwendungen, die im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß §§ 7 und 8 EStG geltend gemacht werden, unterschieden.⁷⁰

Sowohl beim Betrieb netzgekoppelter Photovoltaikanlagen, als auch bei Inselanlagen, die z.B. gewerblich betriebene Berghütten mit Strom versorgen, können sofort abzugsfähige Betriebsausgaben anfallen, die den Gewinn des Gewerbebetriebes schmälern. Dazu zählen z.B. Reparatur- und Instandhaltungsaufwand, Versicherungsaufwand für die Anlage sowie Zinsen in Zusammenhang mit der Finanzierung der Anlage. Wird bei netzgekoppelten Photovoltaikanlagen der gesamte erzeugte Strom in das öffentliche Stromnetz eingespeist bzw. verkauft (Volleinspeisung), hat der Gewerbebetrieb weiterhin Betriebsausgaben in Form von Energieaufwand für den bezogenen und im Betrieb benötigten Strom. Im Unterschied dazu kommt es bei der Überschusseinspeisung zur Minderung oder sogar zum gänzlichen Wegfall des Energieaufwandes für bezogenen Strom. Nur wenn die im Betrieb benötigte Strommenge die aktuell erzeugte Strommenge übersteigt, fallen für den Überschusseinspeiser Betriebsausgaben in Form von Energieaufwand an.

⁶⁴ VwGH 26.4.1989, 89/14/0004.

⁶⁵ VwGH 30.6.1967, 259/67.

⁶⁶ EStR 2000, Rz 1003 sowie UFS 20.12.2011, RV/0103-K/09.

⁶⁷ VwGH 2.10.1968, 1345/67.

⁶⁸ VwGH 20.4.1993, 92/14/0232.

⁶⁹ VwGH 18.3.1986, 85/14/0156.

⁷⁰ EStR 2000, Rz. 1082 sowie *Jakom/Marschner*, EStG⁶, § 4 Rz. 274.

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage kann somit eine Ersparnis an Betriebsausgaben mit sich bringen. Diese Ersparnis ist umso niedriger, je größer der Anteil des verkauften Stroms ist. Dem stehen allerdings höhere Betriebseinnahmen aus dem Stromverkauf gegenüber. Zusammenfassend kann festgehalten werden: Volleinspeisung bewirkt keine Ersparnis an Betriebskosten für bezogenen Strom, jedoch höhere Betriebseinnahmen aus dem Stromverkauf als Überschusseinspeisung. Die Überschusseinspeisung führt zu einer Ersparnis an Stromkosten, in der Folge allerdings auch zu geringeren Betriebseinnahmen aus dem Stromverkauf als eine Volleinspeisung.

3.1.6 Anschaffungskosten und Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage

Photovoltaikanlagen sind Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft⁷¹ zu dienen, und die daher zum abnutzbaren Anlagevermögen gehören. Die Anschaffungskosten sind gemäß § 7 EStG gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Das EStG enthält keine Definition der Anschaffungskosten. Da aber die allgemeinen und die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchhaltung im Bereich der Anschaffungskosten ident sind, gilt die unternehmensrechtliche Definition der Anschaffungskosten auch für die steuerliche Gewinnermittlung.⁷² Anschaffungskosten nach § 203 Abs. 2 UGB sind *„Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen“*.

Zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten bzw. der AfA-Bemessungsgrundlage einer Photovoltaikanlage wird der Rechnungsbetrag (bei Vorsteuerabzugsberechtigten ohne Vorsteuern) abzüglich Rabatte und sonstige Preisnachlässe gezählt. Des Weiteren gehören Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft wie z.B. Montage- bzw. Aufstellungskosten und Anschlusskosten an das Stromnetz sowie eventuelle Nebenkosten wie z.B. Transportkosten und Gebühren⁷³ zu den Anschaffungskosten.⁷⁴ Subventionen aus öffentlichen Mitteln in Form von Investitionsförderungen bzw. Investitionszuschüssen führen zur Kürzung der Anschaffungskosten.⁷⁵ Eine Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG auf die Photo-

⁷¹ VwGH 25.6.1998, 96/15/0251.

⁷² VwGH 23.11.1994, 91/13/0111; EStR 2000, Rz. 2164 sowie *Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz. 64.

⁷³ Z.B. Gebühren für die Erteilung von Genehmigungsbescheiden.

⁷⁴ *Jakom/Laudacher*, EStG⁶, § 6 Rz. 26 sowie *Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz. 69.

⁷⁵ EStR 2000, Rz. 2539ff.

voltaikanlage kürzt ebenfalls die Anschaffungskosten. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG berührt die AfA-Bemessungsgrundlage nicht.⁷⁶

Die Nutzungsdauer ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes.⁷⁷ Maßgebend ist dabei die objektive Möglichkeit der Nutzung und nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Einschätzungen.⁷⁸

Laut Herstellerangaben sind viele Modelle von Photovoltaikanlagen 20 Jahre und länger betriebsfähig.⁷⁹ Viele Hersteller übernehmen sogar eine Garantie für eine Lebensdauer von mindestens 20 Jahren.⁸⁰ Die deutsche amtliche AfA-Tabelle für die allgemeinen verwendbaren Anlagegüter geht bei Photovoltaikanlagen von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren aus.⁸¹ Auch die österreichische Finanzverwaltung legt der AfA eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren zugrunde.⁸² Das dürfte sachgerecht sein.

3.1.7 Nutzungsentnahme der Photovoltaikanlage und Entnahme von Strom für private Zwecke

Wird die Photovoltaikanlage sowohl betrieblich als auch privat genutzt,⁸³ wobei die betriebliche Nutzung überwiegt, zählt sie zum notwendigen Betriebsvermögen. Sämtliche Aufwendungen i.Z.m. der Photovoltaikanlage sind zunächst Betriebsausgaben, die private Nutzung ist durch Entnahmen zu berücksichtigen.⁸⁴ Eine teilweise private Nutzung und Entnahmen sind nur bei der Überschusseinspeisung möglich.

Laut § 4 Abs. 1 dritter Satz EStG sind Entnahmen „*alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten*“. Entnahmen aus außerbetrieblichen (privaten) Motiven dürfen steuerlich nicht wirksam werden. Da jede Entnahme den steuerlichen Gewinn mindert, müssen private Entnahmen zum Gewinn hinzugerechnet werden.⁸⁵ Sie sind gemäß § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Entnahmen sind auch bei der Gewinner-

⁷⁶ EStR 2000, Rz. 3111 sowie *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁶, § 7 Rz. 35.

⁷⁷ VwGH 20.11.1996, 92/13/0304.

⁷⁸ VwGH 7.9.1993, 93/14/0081.

⁷⁹ *Photovoltaic Austria Federal Association*, in: <http://www.pvaustria.at/content/page.asp?id=102>, vom 13.03.2013, geht sogar von einer Lebensdauer von mindestens 30 Jahren aus.

⁸⁰ Modulhersteller *ertex solartechnik*, in <http://www.ertex-solar.at/cms/produkte>, vom 13.03.2013, gibt für Ihre Produkte eine Leistungsgarantie von 25 Jahren. *SolarWorld*, in: <http://www.solarworld.de/produkte/produkte/solarmodule/ueberblick/>, vom 13.03.2013, übernimmt für Module der neuen Baureihe eine 30-jährige Leistungsgarantie.

⁸¹ *Deutsches Bundesministerium für Finanzen*, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter („AV“), Punkt 3.1.6.

⁸² Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

⁸³ D.h., dass der erzeugte Strom teilweise der Deckung des betrieblichen und teilweise der Deckung des privaten Strombedarfs des Steuerpflichtigen dient.

⁸⁴ VwGH 10.4.1997, 94/15/0211.

⁸⁵ *Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz. 327.

mittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen und wirken wie Betriebseinnahmen gewinnerhöhend.⁸⁶

Im Fall der Photovoltaikanlage kann die private Nutzung auf zwei verschiedenen Arten berücksichtigt werden: Die Photovoltaikanlage (Betriebsvermögen) kann für private Zwecke genutzt werden, was zu einer Nutzungsentnahme führt. Zum anderen kann die Verwendung des mit der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms für private Zwecke als Entnahme von Erzeugnissen berücksichtigt werden.

Wird die private Nutzung der Photovoltaikanlage als Nutzungsentnahme berücksichtigt, so sind als Teilwert die mit der privaten Nutzung verursachten Kosten anzusetzen. Diese beinhalten insbesondere die anteilige AfA, Instandhaltungskosten, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen.⁸⁷

Wird der erzeugte Strom entnommen, dann hängt der Teilwert der zum Absatz bestimmten Waren nicht nur von ihrem Wiederbeschaffungspreis, sondern wesentlich von den voraussichtlichen Verkaufserlösen ab.⁸⁸ Die Entnahme von Strom für private Zwecke ist deshalb mit dem möglichen Verkaufserlös anzusetzen.

3.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Nach Art. 2 Abs. 1 MWSt-RL unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt.⁸⁹ Nach der innerstaatlichen Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Während sich der Abschnitt 5.2 mit der Frage beschäftigt, ob der Betrieb einer Photovoltaikanlage im privaten Bereich einen steuerbaren Umsatz i.S.d. MWSt-RL und des UStG darstellt und somit ein umsatzsteuerliches Unternehmen begründet, ist in diesem Kapitel davon auszugehen, dass die Photovoltaikanlage der Stromversorgung eines Unternehmens dient und bereits deshalb dem Unternehmen zuzuordnen ist.

Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Der Unternehmerbegriff i.S.d. UStG ist von wesentlicher Bedeutung. So sind Leistungen nur steuerbar, wenn sie im Rah-

⁸⁶ VwGH 30.11.1999, 94/14/0158 sowie VwGH 18.1.1963, 1520/62.

⁸⁷ VwGH 18.2.1999, 98/15/0192 sowie EStR 2000, Rz. 2477.

⁸⁸ EStR 2000, Rz. 2259.

⁸⁹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz. 6.

men des Unternehmens ausgeführt werden. Der Vorsteuerabzug steht nur dann zu, wenn Leistungen für das Unternehmen ausgeführt werden und der Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG ist nur dann relevant, wenn Gegenstände, die dem Unternehmen dienen, für Zwecke außerhalb des Unternehmens entnommen oder verwendet werden.⁹⁰

Laut § 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. D.h., dass sämtliche selbständigen, nachhaltigen, mit Einnahmenerzielungsabsicht entfalteteten Tätigkeiten einer Person bzw. Personenvereinigung eine Einheit bilden. Ein Unternehmer kann somit nur ein Unternehmen haben, obwohl diese Person oder Personenvereinigung mehrere Betriebe innehaben bzw. mehrere Tätigkeiten ausüben kann (Grundsatz der Unternehmenseinheit).⁹¹ Der Betrieb der Photovoltaikanlage kann zwar ertragsteuerlich gemeinsam mit anderen Betätigungen ein einheitlicher oder auch ein eigenständiger Betrieb sein, umsatzsteuerlich gehört er zu dem einen Unternehmen dieser Person.

3.2.1 Steuerbare Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage

Steuerbare Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage entstehen, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens den von der Anlage erzeugten Strom ganz (Voll-einspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Stromnetz einspeist, d.h. gegen Entgelt an ein Energieversorgungsunternehmen abgibt. Der eingespeiste bzw. verkaufte Strom stellt eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 1 UStG dar. Eine Lieferung setzt voraus, dass eine Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG vorliegt, die in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand besteht.⁹² Elektrizität ist nach Art. 15 Abs. 1 MWSt-RL einem Gegenstand gleichgestellt.

Der im Betrieb bzw. im Unternehmen direkt verbrauchte Strom stellt keine steuerbare Leistung gemäß § 1 Abs. 1 UStG dar. Dieser Strom dient nicht zur Einnahmenerzielung, sondern der Versorgung des Betriebes. Solche Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, stellen keinen steuerbaren Umsatz i.S.d. UStG dar.⁹³ Wird hingegen der erzeugte Strom für private Zwecke des Unternehmers entnommen, liegt der Eigenverbrauchstatbestand nach § 3 Abs. 2 oder nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG vor. Der Eigenverbrauch wird im Abschnitt 3.2.3 näher erläutert.

⁹⁰ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 120.

⁹¹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 122 sowie *Windsteig*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 2 Tz. 71.

⁹² *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 3 Tz. 3.

⁹³ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 56 sowie *Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch (2007) 47.

Bei photovoltaischen Inselanlagen, die gewerblich betriebene Gebäude mit Strom versorgen, kann kein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG verwirklicht werden, da kein Strom verkauft wird. Wenn ein Teil des Gebäudes privat genutzt und der Strom von derselben Inselanlage bezogen wird, liegt Eigenverbrauch vor.

Wird die Photovoltaikanlage im Rahmen eines Kleinunternehmens betrieben, so sind die Umsätze von der Umsatzsteuer befreit. Allerdings steht auch kein Vorsteuerabzug für Vorleistungen zu. Es handelt sich daher um eine unechte Steuerbefreiung. Kleinunternehmer ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG ein Unternehmer, dessen Umsätze aus entgeltlichen Leistungen und Eigenverbrauch im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen, wobei Hilfgeschäfte einschließlich Geschäftsveräußerungen außer Betracht bleiben. Durch schriftliche Erklärung kann auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet werden. Der Verzicht bindet für mindestens 5 Jahre und bewirkt die Besteuerung aller Umsätze, auch der aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage. Der Unternehmer hat dann aber auch ein Recht auf Vorsteuerabzug.⁹⁴

Kommt es zu einem Wechsel von der Kleinunternehmerregelung wegen Überschreiten der Umsatzgrenze oder wegen der Ausübung der Optionsmöglichkeit auf die Normalbesteuerung, werden die Leistungen des Unternehmers steuerpflichtig und es liegt eine Änderung der Verhältnisse vor, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, da der Unternehmer ab sofort das Recht auf Vorsteuerabzug hat. Wenn der Unternehmer von der Normalbesteuerung auf die Kleinunternehmerregelung übergeht, liegt ebenfalls eine Änderung der Verhältnisse vor, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich sind, da der Unternehmer nunmehr kein Vorsteuerabzugsrecht hat. In beiden Fälle kann es zu (positiven oder negativen) Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG kommen.⁹⁵

Bei einer unternehmerisch verwendeten oder genutzten Photovoltaikanlage ist eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, nur befristet zu berücksichtigen. Diese Frist endet gemäß § 12 Abs. 10 UStG mit Ablauf des vierten Kalenderjahres, das auf das Jahr der erstmaligen Verwendung der Photovoltaikanlage folgt.⁹⁶ Geht der Unternehmer im zweiten, dritten, vierten oder fünften Verwendungsjahr der Photovoltaikanlage von der bzw. auf die Kleinunternehmerregelung, so muss er die Vorsteuern i.Z.m. der Anschaffung der Photovoltaikanlage berichtigen.⁹⁷ Bei der Berichtigung ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel der gesamten Vorsteuern auszugehen.⁹⁸ Beim Wechsel von der Kleinunternehmerregelung auf die Normalbesteuerung kommt es zu einer positiven Vor-

⁹⁴ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz. 441.

⁹⁵ *Haunold in Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug (2005) 165.

⁹⁶ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 307.

⁹⁷ *Haunold in Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug (2005) 158.

⁹⁸ UStR 2000, Rz. 2083 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 311.

steuerberichtigung, d.h. der Unternehmer kann nachträglich einen Teil der Vorsteuern i.Z.m. der Anschaffung der Photovoltaikanlage geltend machen. Geht der Unternehmer hingegen von der Normalbesteuerung auf die Kleinunternehmerregelung, hat er eine negative Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, d.h. der Vorsteuerabzug muss zu Lasten des Unternehmers berichtigt werden. Kommt es nach Ablauf der Frist zum Übergang von der bzw. auf die Kleinunternehmerregelung, besteht keine Vorsteuerberichtigungspflicht bezüglich der Photovoltaikanlage.

3.2.2 Vorsteuerabzug beim Betrieb einer Photovoltaikanlage

Der Vorsteuerabzug ist das zentrale Element des europäischen Mehrwertsteuersystems⁹⁹ und somit auch des österreichischen Umsatzsteuersystems. Er sichert die Wettbewerbsneutralität im Inland.¹⁰⁰ Das Recht auf Vorsteuerabzug steht nur einem Unternehmer i.S.d. § 2 UStG zu.¹⁰¹ Betreibt der Unternehmer eine Photovoltaikanlage, so kann er die bei der Anschaffung und laufenden Instandhaltung an ihn in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer in Abzug bringen. Eine Leistung gilt nach § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgt. Voraussetzung ist allerdings, dass die Leistung mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dient. Wenn diese Bedingung erfüllt ist, kann die Leistung zur Gänze oder nach Maßgabe der unternehmerischen Verwendung (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG) als für das Unternehmen ausgeführt betrachtet werden.¹⁰²

Dient die Photovoltaikanlage mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken, dies ist erfüllt, wenn mindestens 10 % der erzeugten Strommenge im Unternehmen verbraucht werden, steht dem Unternehmer der volle Vorsteuerabzug zu. Die Verwendung bzw. Nutzung für unternehmensfremde Zwecke wird im Rahmen der Besteuerung des Eigenverbrauches gemäß § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG berücksichtigt.

Wird die Photovoltaikanlage entsprechend der unternehmerischen Verwendung zum Unternehmen zugeordnet, steht der anteilmäßige Vorsteuerabzug zu. Eine spätere Ausweitung der unternehmerischen Nutzung berechtigt nachträglich nicht zum weiteren Vorsteuerab-

⁹⁹ EuGH 5.5.1982, Rs. 15/81, *Gaston Schul*, Slg. 1982, 1409; EuGH 14.7.1988, Rs. 123/87, *Jeunehomme*, Slg. 1988, 4517; EuGH 21.7.1988, Rs. 50/87, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1988, 4797; EuGH 21.3.2000, Rs. C-110/98, *Gabelfrisa*, Slg. 2000, I-1577 sowie EuGH 19.9.2000, Rs. C-177/99, *Ampafrance*, Slg. 2000, I-7013.

¹⁰⁰ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 6.

¹⁰¹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 21 sowie *Kollmann/Schuchter* in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Tz. 11.

¹⁰² UStR 2000, Rz. 1902 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 115.

zug.¹⁰³ Die anteilige Zuordnung der Photovoltaikanlage ist bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.¹⁰⁴

3.2.3 Eigenverbrauchsbesteuerung

Wird die Photovoltaikanlage gemischt genutzt, d.h. zur Befriedigung der unternehmerischen sowie der privaten Bedürfnisse, kommt für den Teil der Privatnutzung die umsatzsteuerliche Eigenverbrauchsbesteuerung zu tragen. Die Eigenverbrauchsbesteuerung ist somit nur bei Überschusseinspeisung relevant. Entscheidend für die Besteuerung des Eigenverbrauches ist das Ausmaß der unternehmerischen Zuordnung der Photovoltaikanlage.¹⁰⁵ Wird die Photovoltaikanlage zumindest im Ausmaß von 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt, ist sie grundsätzlich gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG zu 100 % dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuzuordnen. Allerdings hat der Unternehmer auch das Wahlrecht, die Zuordnung auf das Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung zu korrigieren (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG).¹⁰⁶

Gehört die Photovoltaikanlage zur Gänze zum umsatzsteuerlichen Unternehmen, steht der volle Vorsteuerabzug zu (siehe im vorherigen Kapitel). Anschließend erfolgt die Besteuerung der Privatnutzung als Eigenverbrauch.¹⁰⁷ Die Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt demnach nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Der Grund für die Besteuerung ist aber nicht allein die Korrektur des Vorsteuerabzugs.¹⁰⁸ Der zentrale Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung liegt darin, den Unternehmer, der Leistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet, einem Letztverbraucher gleichzustellen, der die entsprechenden Leistungen von einem Unternehmer erwirbt.¹⁰⁹ Auch die Rechtsprechung des EuGH hebt diesen Zweck des Eigenverbrauches immer wieder hervor.¹¹⁰

Bei einer Photovoltaikanlage stellt sich nun die Frage, ob die private Nutzung der Photovoltaikanlage bereits auf Ebene der Verwendung der Photovoltaikanlage oder erst später auf

¹⁰³ EStR 2000, Rz. 1903.

¹⁰⁴ EStR 2000, Rz. 1913 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 119.

¹⁰⁵ *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 94, nach *Hiller*, Die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung, Entnahme und Veräußerung unternehmerischer Gegenstände, DStR 2005, 809 (810) sowie *Lange*, Das Recht auf Vorsteuerabzug, DStR 2004, 1773 (1774ff).

¹⁰⁶ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 113/1 sowie *Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 12 Rz. 116.

¹⁰⁷ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 113/1.

¹⁰⁸ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz. 196.

¹⁰⁹ VfGH 14.12.1978, G 82/78, *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz. 195f sowie *Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch (2007) 33.

¹¹⁰ EuGH 27.4.1999, Rs. C-48/97, *Kuwait Petroleum*, Slg. 1999, I-2323; EuGH 20.1.2005, Rs. C-412/03, *Scan-dic*, Slg. 2005, I-734; EuGH 11.12.2008, Rs. C-371/07, *Danfoss A/S*, Slg. 2008, I-9549.

Ebene der Entnahme des umsatzsteuerlichen Gegenstandes Strom besteuern werden soll.¹¹¹ Sowohl die Entnahme gemäß § 3 Abs. 2 UStG des Gegenstandes Strom oder der Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG der Photovoltaikanlage für Zwecke außerhalb des Unternehmens sind grundsätzlich denkbar.¹¹² Laut Auffassung des UFS¹¹³ ist für die Privatnutzung einer Photovoltaikanlage der Verwendungseigenverbrauch anzusetzen. *Peyerl*¹¹⁴ und die Finanzverwaltung¹¹⁵ hingegen empfehlen die Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3 Abs. 2 UStG.

Entnimmt der Unternehmer den von der Photovoltaikanlage erzeugten Strom teilweise zur Deckung des privaten Strombedarfs, liegt ein Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG vor und somit ein steuerbarer Umsatz gemäß § 1 Abs. 2 UStG. Der Gegenstand Strom ist dabei das Objekt des Entnahmeeigenverbrauches. Der Entnahmeeigenverbrauch kommt nur dann in Betracht, wenn ein Gegenstand des Unternehmens dauerhaft¹¹⁶ oder sogar endgültig¹¹⁷ für nichtunternehmerische Zwecke verwendet wird. Bei Eigenverbrauch von Strom und anderen Verbrauchsgütern kommt es stets zu einer dauerhaften und endgültigen Entnahme aus dem Unternehmen, da die Verwendung solcher Gegenstände eher unmöglich nur vorübergehend erfolgen könnte.¹¹⁸ Die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG bemisst sich für die Entnahme von selbsthergestellten Gegenständen mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten¹¹⁹ im Zeitpunkt der Entnahme.¹²⁰ Die Selbstkosten sind nach *Gunacker-Slawitsch* nur dann heranzuziehen, wenn der Unternehmer keinen gleichartigen Gegenstand beschaffen kann, also nur dann, wenn der Gegenstand als Sonderanfertigung hergestellt wurde.¹²¹

Der Unternehmer könnte den für private Zwecke verwendeten Strom anstelle aus dem eigenen Unternehmen zu entnehmen, auch von einem Energieversorgungsunternehmen zukaufen. Somit hätte der entnommene Strom einen Einkaufspreis und müsste nicht mit den Selbstkosten bewertet werden. Dadurch wird auch verhindert, dass der Unternehmer um-

¹¹¹ *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 95.

¹¹² *Hörtnagl-Seidner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114 (116).

¹¹³ UFS 7.5.2007, RV/0534-L/05.

¹¹⁴ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (661).

¹¹⁵ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹¹⁶ *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 3 Rz. 84.

¹¹⁷ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz. 199.

¹¹⁸ *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 96.

¹¹⁹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 4 Tz. 167 sowie *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 4 Rz. 141.

¹²⁰ EuGH 17.5.2001, Rs. C-322/99, *Fischer*, Slg. 2001, I-4049 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 4 Tz. 166.

¹²¹ *Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch (2007) 117.

satzsteuerlich besser gestellt ist als der Endverbraucher, der seinen Strom von einem Energieversorgungsunternehmen bezieht.

Wird die private Nutzung der Photovoltaikanlage nicht auf Ebene der Entnahme des erzeugten Stroms, sondern bereits auf Ebene der Verwendung der Photovoltaikanlage besteuert, so ist der Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG maßgebend. Der Verwendungseigenverbrauch erfasst die vorübergehende Nutzung von Unternehmensvermögen (Gegenständen) für Zwecke außerhalb des Unternehmens durch den Unternehmer oder durch Dritte und ist einer sonstigen Leistung gleichgestellt.¹²² Die Verwendung von Unternehmensgegenständen unterscheidet sich von der Entnahme insbesondere dadurch, dass es sich bloß um eine vorübergehende Nutzung dieser Gegenstände für unternehmensfremde Zwecke handelt, die Zuordnung zum Unternehmen wird somit nicht gelöst.¹²³ Die Bemessungsgrundlage für den Verwendungseigenverbrauch sind die auf die Nutzung des Gegenstandes entfallenen Kosten. Dazu zählen die laufenden Kosten (Betriebskosten, Instandhaltungskosten etc.) sowie die AfA. Die Kosten, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist, sind aus der Bemessungsgrundlagen auszuschließen.¹²⁴

¹²² *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 3a Rz. 10 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz. 272f.

¹²³ *Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch (2007) 120, nach *Nieskens* in *Rau/Dürnwächter*, UStG, § 3 Rz. 1356.

¹²⁴ UStR 2000, Rz 680; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 4 Rz. 145 sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 4 Tz. 170f.

4 Photovoltaikanlagen in der Land- und Forstwirtschaft

Photovoltaikanlagen werden immer öfter auf Dächern von land- und forstwirtschaftlich genutzten Gebäuden errichtet. Die großen Dachflächen bieten die Möglichkeit leistungsstarke Photovoltaikanlagen zu installieren, die wirtschaftlicher als kleine Anlagen im privaten Bereich betrieben werden können. Dieses Potenzial erkennen und nutzen Landwirte verstärkt.¹²⁵ Das vorliegende Kapitel beschäftigt sich mit der ertrag- und umsatzsteuerlichen Behandlung von im land- und forstwirtschaftlichen Bereich betriebenen Photovoltaikanlagen.

4.1 Ertragsteuerliche Behandlung

Die ertragsteuerliche Beurteilung einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage in der Land- und Forstwirtschaft hängt nicht nur von der erzeugten Strommenge, sondern wesentlich vom gesamten Strombedarf bzw. -verbrauch des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einschließlich des privaten Strombedarfs ab. Der Erlass des BMF¹²⁶ erläutert auch die ertragsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Demnach stellt die Erzeugung von Energie durch Wind-, Solar- und Wasserkraftwerke keine Urproduktion i.S.d. § 21 EStG dar. Aus diesem Grund liegt beim Betrieb einer Photovoltaikanlage keine land- und forstwirtschaftliche, sondern grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit vor.

Allerdings kann der Betrieb einer Photovoltaikanlage ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb sein, wenn der erzeugte Strom überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. Dies ist laut BMF nur bei der Überschusseinspeisung der Fall. Bei der Volleinspeisung kann aufgrund der Nichtverwendung der erzeugten Energie in der Land- und Forstwirtschaft kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliegen. Die Volleinspeisung ist nach Ansicht des BMF daher der Privatsphäre zuzuordnen und unterliegt zunächst der Prüfung, ob es sich um private oder gewerbliche Stromproduktion nach den allgemeinen Regeln des Erlasses handelt.¹²⁷

Da aber sowohl bei der Überschusseinspeisung als auch bei der Volleinspeisung das Hauptmotiv für die Anschaffung und den Betrieb der Photovoltaikanlage die ganze oder teilweise Eigenbedarfsdeckung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist, kann die Volleinspeisung, die nur aufgrund der Inanspruchnahme der Tarifförderung gewählt wird, m.E. nicht anders qualifiziert werden. Um die Gleichstellung der Voll- und Überschusseinspeisung zu

¹²⁵ Häußermann/Döhler, Bauern unter Sonnen-Strom, KTBL-Heft 93³ (2010) 5.

¹²⁶ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹²⁷ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

gewährleisten, sollte die ertragsteuerliche Beurteilung nicht, wie nach Ansicht des BMF,¹²⁸ von der Verwendung der erzeugten Energie abhängen, sondern vielmehr vom gesamten Strombedarf bzw. -verbrauch des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (einschließlich Privatverbrauch). Insofern kann die Volleinspeisung, bei der der erzeugte Strom zunächst ganz in das öffentliche Stromnetz eingespeist und danach aus diesem bedarfsentsprechend bezogen wird, auch zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb gehören oder einen Nebenbetrieb darstellen, wenn die anderen Kriterien des Nebenbetriebes ebenfalls erfüllt werden.

Bei der ertragsteuerlichen Behandlung der Stromerzeugung durch Land- und Forstwirte sind somit die von der Photovoltaikanlage insgesamt erzeugten und die im Betrieb (einschließlich Privatverbrauch) insgesamt benötigten Energiemengen bedeutend. Es sollte daher zwischen Fällen, in denen die Energieerzeugung nicht höher als der Eigenbedarf (privat und land- und forstwirtschaftlich) ist und Fällen, bei denen die Energieerzeugung über dem Eigenbedarf liegt, unterschieden werden. D.h., dass es für die ertragsteuerliche Beurteilung wesentlich ist, ob mit den erzeugten Energiemengen der eigene Energiebedarf gedeckt werden kann, oder nicht.¹²⁹

4.1.1 Energieerzeugung nicht höher als der Eigenbedarf

Liegt die Energieerzeugung unter dem Eigenbedarf, so ist für die Zuordnung der Photovoltaikanlage zur Betriebssphäre oder Privatsphäre der überwiegende Stromverbrauch entscheidend.

4.1.1.1 Energieerzeugung als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

Überwiegt der Stromverbrauch im Betrieb, dann ist von einer betrieblichen Veranlassung auszugehen. Die Stromerzeugung ist somit, unabhängig davon, ob es sich um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt, Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Es liegt kein Nebenbetrieb vor. Kommt es zu einer Einspeisung in das öffentliche Stromnetz,¹³⁰ sind die Einnahmen aus der Einspeisung bei der Teilpauschalisierung zu erfassen¹³¹ und bei der Vollpauschalisierung nicht zu erfassen. Die Stromverwendung für private Zwecke, die nur bei der Überschusseinspeisung vorkommen kann, stellt eine Entnahme dar, die im Fall der Voll-

¹²⁸ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹²⁹ In diesem Sinn auch UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07.

¹³⁰ Bei der Volleinspeisung wird der gesamte erzeugte Strom eingespeist. Bei der Überschusseinspeisung kommt es zu einer gelegentlichen oder regelmäßigen Einspeisung, weil der selbst erzeugte Strom momentan nicht in der Landwirtschaft benötigt wird und deshalb mangels im Betrieb vorhandener Speichermöglichkeiten im Stromnetz „zwischengespeichert“ wird.

¹³¹ *Doralt*, EStG⁹, § 21 Tz. 191.

pauschalierung nicht zu berücksichtigen ist¹³² und im Fall der Teilpauschalierung als Einnahme zu erfassen ist.¹³³

Beispiel 1: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 18.000 kWh, wobei 13.000 kWh in der Land- und Forstwirtschaft und 5.000 kWh privat verbraucht werden. Da der Strombedarf insgesamt höher als die Stromerzeugung ist und der Stromverbrauch in der Landwirtschaft überwiegt, wird die Energieerzeugung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet.

4.1.1.2 Private Energieerzeugung

Überwiegt der Stromverbrauch im Privatbereich, so ist die Energieerzeugung privat veranlasst. Die Photovoltaikanlage ist dann der Privatsphäre zuzurechnen, ganz gleich, ob der gesamte Strom (Volleinspeisung) oder nur ein Teil davon (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird. Die gelegentliche oder regelmäßige Einspeisung ist ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen. Strom, der im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird, stellt eine Nutzungseinlage dar, die bei pauschalieren Land- und Forstwirten jedoch ertragsteuerlich unbeachtlich ist.¹³⁴

Beispiel 2: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 18.000 kWh, davon werden 5.000 kWh in der Land- und Forstwirtschaft und 13.000 kWh privat benötigt. Durch den überwiegenden Stromverbrauch im Privatbereich, wird die Energieerzeugung der Privatsphäre zugeordnet.

4.1.2 Energieerzeugung über dem Eigenbedarf

Liegt die Energieerzeugung über dem Eigenbedarf, so kann die Energieerzeugung entweder einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb darstellen oder auch einen eigenständigen Gewerbebetrieb begründen.

4.1.2.1 Energieerzeugung als Nebenbetrieb

Liegt die erzeugte Energie über dem Eigenbedarf, wobei der Energiebedarf bzw. -verbrauch im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb überwiegt, stellt der Betrieb der Photovoltaikanlage einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar.

¹³² Doralt, EStG⁹, § 21 Tz. 151.

¹³³ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹³⁴ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

Ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb ist gem. § 21 Abs. 2 Z 1 EStG ein Betrieb, der aufgrund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinn eines Hilfsbetriebes untergeordnet ist.¹³⁵ Laut dem UFS¹³⁶ stellt eine Photovoltaikanlage einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar, wenn die Deckung des in der Landwirtschaft benötigten Stroms bei den Investitionsüberlegungen zur Anschaffung der Anlage im Vordergrund steht. Des Weiteren ist nach dem UFS eine wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung mit dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb für die Zuordnung als Nebenbetrieb relevant.¹³⁷ Eine weitere Voraussetzung für einen Nebenbetrieb ist die Umsatzgrenze, die einen Betrag von 33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro) inklusive USt. nicht überschreiten sollte. Diese in der LuF-PauschVO festgelegte Grenze gilt nur für pauschalierte Be- und Verarbeitungsnebenbetriebe, sie wird von der Verwaltung aber oft auch auf andere Nebenbetriebe, und selbst dann, wenn keine Pauschalierung in Anspruch genommen wird, angewendet.¹³⁸

Nach dem Erlass des BMF¹³⁹ ist die Energieerzeugung nur dann ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, wenn die Verwendung des von der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gegenüber der privaten Eigenbedarfsdeckung und der Einspeisung überwiegt. Somit kann, wie bereits erwähnt, die Volleinspeisung nie einen Nebenbetrieb begründen. Diese Auffassung ist m.E. nicht überzeugend, weil man – wie bereits zu Beginn des Abschnitts 4.1 besprochen wurde – nicht von der Verwendung des von der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms, sondern vom tatsächlichen Eigenbedarf bzw. Stromverbrauch ausgehen sollte.

Die Einnahmen aus dem Stromverkauf sind im Rahmen des Nebenbetriebes in einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfassen.¹⁴⁰ Die Stromverwendung für private Zwecke stellt, soweit es sich um eine Überschusseinspeisung handelt, eine Entnahme, die als Einnahme zu erfassen ist, dar.¹⁴¹

Beispiel 3: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 7.000 kWh; die gesamte Strommenge wird in der Land- und Forstwirtschaft benötigt, es gibt keinen Privatverbrauch. Die Überproduktion beträgt somit 3.000 kWh. Unabhängig davon, ob die gesamte erzeugte Strommenge (Volleinspeisung) oder nur die momentan nicht benötigte

¹³⁵ VwGH 4.3.1986, 85/14/0146 sowie VwGH18.3.1992, 92/14/0019.

¹³⁶ UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07.

¹³⁷ UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07.

¹³⁸ EStR 2000, Rz. 4214 sowie *Doralt*, EStG⁹, § 21 Tz. 74.

¹³⁹ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁴⁰ EStR 2000, Rz. 4210.

¹⁴¹ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

Strommenge (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Netz eingespeist wird, ist die Photovoltaikanlage als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb einzuordnen.

Beispiel 4: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 9.000 kWh; in der Land- und Forstwirtschaft werden 7.000 kWh und privat 2.000 kWh verbraucht. Die Überproduktion beträgt somit 1.000 kWh. Die Energieerzeugung ist hier ebenfalls ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, unabhängig davon, ob es sich um Volleinspeisung oder Überschusseinspeisung handelt, da insgesamt mehr Energie erzeugt als verbraucht wird und der Stromverbrauch in der Land- und Forstwirtschaft überwiegt.

4.1.2.2 Energieerzeugung als eigenständiger Gewerbebetrieb

Liegt die erzeugte Energie über dem Eigenbedarf, wobei der Stromverbrauch im nicht land- und forstwirtschaftlichen Bereich (privat und Überproduktion) überwiegt, stellt die Energieerzeugung einen eigenständigen Gewerbebetrieb dar, ganz gleich, ob es sich um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt.

Das BMF¹⁴² ist dagegen der Ansicht, dass ein eigenständiger Gewerbebetrieb nur dann vorliegen kann, wenn der erzeugte Strom über dem Eigenbedarf liegt und überwiegend für betriebliche Zwecke (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb und Einspeisung in das öffentliche Stromnetz) verwendet wird. Überwiegt hingegen die private Stromnutzung den betrieblich genutzten Teil des erzeugten Stroms, ist die Stromerzeugung privat veranlasst und deshalb der Privatsphäre zuzuordnen.¹⁴³ Es sei auch hier wieder angemerkt, dass für das BMF die Verwendung des von der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms ausschlaggebend ist und nicht der tatsächliche Stromverbrauch, weshalb dies nur für die Überschusseinspeisung gelten soll. Folgt man dieser Auffassung, wäre in Fällen, in denen es keine private Nutzung der erzeugten Energie gibt und zwischen land- und forstwirtschaftlicher Energieverwendung sowie der Einspeisung in das öffentliche Stromnetz kein Überwiegen feststellbar ist, schwer zu entscheiden, ob die Photovoltaikanlage einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb oder einen eigenständigen Gewerbebetrieb begründet.

Sofern die Photovoltaikanlage im Rahmen eines eigenständigen Gewerbebetriebes betrieben wird, stellt die Verwendung der Energie für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie für private Zwecke im Fall einer Überschusseinspeisung eine Entnahme aus dem Ge-

¹⁴² Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁴³ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

werbebetrieb dar, die als Einnahme zu erfassen ist. Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist der Strombezug eine Einlage, die allerdings bei pauschalieren Land- und Forstwirten nicht zu berücksichtigen ist.¹⁴⁴

Beispiel 5: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 9.000 kWh; in der Land- und Forstwirtschaft werden 2.000 kWh und privat 7.000 kWh verbraucht. Die Überproduktion beträgt somit 1.000 kWh. Unabhängig davon, ob die gesamte erzeugte Strommenge (Volleinspeisung) oder nur der momentan nicht benötigte Strom (Überschuss-einspeisung) in das öffentliche Netz eingespeist wird, ist die Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb einzuordnen, da insgesamt mehr Energie erzeugt als verbraucht wird und der Stromverbrauch in der Land- und Forstwirtschaft nicht überwiegt.

4.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen in der Land- und Forstwirtschaft sollte nach den gleichen Grundsätzen erfolgen wie die ertragsteuerliche Behandlung. Der Erlass des BMF¹⁴⁵ verweist hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft auf die UStR.¹⁴⁶ Anders als nach dem Erlass des BMF über die ertragsteuerliche Beurteilung, ist die Volleinspeisung nach den UStR gleich wie die Überschusseinspeisung zu behandeln.¹⁴⁷ Auch für die umsatzsteuerliche Behandlung muss von Bedeutung sein, ob die Energieerzeugung unter oder über dem Eigenbedarf (privat und land- und forstwirtschaftlich) liegt, und ob die Energie überwiegend im privaten Bereich oder im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb benötigt wird.

4.2.1 Energieerzeugung nicht höher als der Eigenbedarf

Wird mit der Photovoltaikanlage insgesamt weniger Strom erzeugt als privat und in der Land- und Forstwirtschaft benötigt wird, so ist die Energieerzeugung abhängig vom überwiegenden Stromverbrauch dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

¹⁴⁴ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁴⁵ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁴⁶ UStR 2000, Rz. 2902.

¹⁴⁷ UStR 2000, Rz. 2902.

4.2.1.1 Energieerzeugung als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren erzeugte Strommenge unter dem Eigenbedarf liegt, ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, wenn der Stromverbrauch in der Land- und Forstwirtschaft überwiegt. Das gilt unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird.¹⁴⁸

Die Umsätze aus der regelmäßigen bzw. gelegentlichen Einspeisung unterliegen bei pauschalierten Betrieben dem Pauschalsteuersatz von 12 %, der Vorsteuerabzug ist durch die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG zur Gänze abgegolten.¹⁴⁹ Der Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG unterliegt dem Steuersatz von 10 %. Durch die Kompensierung der Umsatzsteuer mit den zuzurechnenden Vorsteuern entsteht aber weder beim Stromverkauf, noch beim Eigenverbrauch eine Zahllast an das Finanzamt.¹⁵⁰

Beispiel 1: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 18.000 kWh, wobei 13.000 kWh in der Land- und Forstwirtschaft und 5.000 kWh privat verbraucht werden. Da der Strombedarf insgesamt höher ist als die Stromerzeugung und der Stromverbrauch in der Landwirtschaft überwiegt, wird die Energieerzeugung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet, unabhängig davon, ob es sich um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt. Bei der Einspeisung sind 12 % Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

4.2.1.2 Private Energieerzeugung

Liegt die erzeugte Strommenge unter dem Eigenbedarf, wobei der Stromverbrauch im privaten Bereich überwiegt, ist die Photovoltaikanlage dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.¹⁵¹ In diesem Fall dient die Photovoltaikanlage vorrangig der Selbstversorgung mit Strom und führt nicht zur Unternehmereigenschaft,¹⁵² ganz gleich, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Stromnetz

¹⁴⁸ In diesem Sinn auch UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁴⁹ UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁵⁰ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 22 Tz. 36.

¹⁵¹ In diesem Sinn auch UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁵² *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 56 sowie *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (659).

eingespeist wird. Die Umsätze aus der Einspeisung sind somit nicht steuerbar und es steht auch kein Vorsteuerabzug zu.¹⁵³

Beispiel 2: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 18.000 kWh, davon werden 5.000 kWh in der Land- und Forstwirtschaft und 13.000 kWh privat benötigt. Da mit der Photovoltaikanlage nicht einmal der Eigenbedarf gedeckt werden kann und der Stromverbrauch im Privatbereich überwiegt, wird die Energieerzeugung dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet. Die Einnahmen aus der Einspeisung sind nicht steuerbar.

4.2.2 Energieerzeugung über dem Eigenbedarf

Wird mit der Photovoltaikanlage insgesamt mehr Strom erzeugt, als privat und in der Land- und Forstwirtschaft benötigt wird (regelmäßige Überproduktion), so kann die Energieerzeugung entweder einen land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb darstellen oder auch einen eigenständigen Gewerbebetrieb begründen.

4.2.2.1 Energieerzeugung als Nebenbetrieb

Liegt die erzeugte Strommenge über dem Eigenbedarf, wobei der Stromverbrauch in der Land- und Forstwirtschaft überwiegt, ist die Photovoltaikanlage dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gemäß § 22 Abs. 4 UStG¹⁵⁴ zuzuordnen, unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) in das Stromnetz eingespeist wird.¹⁵⁵

Der eingespeiste Strom unterliegt dem Pauschalsteuersatz von 12 %. Der Vorsteuerabzug ist gemäß § 22 UStG abgegolten.¹⁵⁶ Der Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG unterliegt dem Steuersatz von 10 %. Durch die Kompensierung der Umsatzsteuer mit den zurechnenden Vorsteuern entsteht aber, wie bereits erwähnt, weder beim Stromverkauf, noch beim Eigenverbrauch eine Zahllast.¹⁵⁷

¹⁵³ UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁵⁴ Demnach gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind.

¹⁵⁵ In diesem Sinn auch UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁵⁶ UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁵⁷ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 22 Tz. 36.

Beispiel 3: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 9.000 kWh; in der Land- und Forstwirtschaft werden 7.000 kWh und privat 2.000 kWh verbraucht. Die Überproduktion beträgt somit 1.000 kWh. Die Energieerzeugung gehört umsatzsteuerlich zum land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gemäß § 22 Abs. 4 UStG, unabhängig davon, ob es sich um Volleinspeisung oder um Überschusseinspeisung handelt, da insgesamt mehr Energie erzeugt wird als verbraucht wird und der Stromverbrauch in der Land- und Forstwirtschaft überwiegt. Bei der Einspeisung sind dem Stromabnehmer 12 % Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

4.2.2.2 Energieerzeugung als eigenständiger Gewerbebetrieb

Liegt die erzeugte Energie über dem Eigenbedarf, wobei der Stromverbrauch im nicht land- und forstwirtschaftlichen Bereich (privat und Überproduktion) überwiegt, begründet die Energieerzeugung einen eigenständigen Gewerbebetrieb, ganz gleich, ob es sich um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt.

Laut den UStR muss die Mehrproduktion hingegen größer als der Eigenbedarf an Strom (privat und land- und forstwirtschaftlich) sein, d.h., dass der Strom nicht überwiegend für private und land- und forstwirtschaftliche Zwecke verwendet wird, um einen eigenständigen Gewerbebetrieb zu begründen.¹⁵⁸

Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen im Rahmen des Gewerbebetriebes dem Normalsteuersatz von 20 %. Für den Vorsteuerabzug ist zwischen Volleinspeisung und Überschusseinspeisung zu unterscheiden. Bei der Volleinspeisung steht der volle Vorsteuerabzug für die Anschaffung und den laufenden Betrieb der Photovoltaikanlage zu.¹⁵⁹ Bei der Überschusseinspeisung kann die Photovoltaikanlage gänzlich dem Gewerbebetrieb zugeordnet werden und es steht dann der volle Vorsteuerabzug mit anschließender Eigenverbrauchsbesteuerung zu. Alternativ kann von vornherein nur ein anteilmäßiger Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Sind Vorsteuern teilweise land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen und teilweise den gewerblichen Umsätzen, die nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuerten sind, zuzurechnen, so sind die Vorsteuern entsprechend der vorgesehenen bzw. tatsächlichen Verwendung aufzuteilen.¹⁶⁰ Für den land- und forstwirtschaftlichen Anteil ist der Vorsteuerabzug

¹⁵⁸ UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschaliereten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁵⁹ So auch UStR 2000, Rz. 2902 sowie *Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschaliereten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

¹⁶⁰ UStR 2000, Rz. 2908, mit Hinweis auf VwGH 24.5.1993, 92/15/0009.

bei der Durchschnittssatzbesteuerung abpauschaliert.¹⁶¹ Soweit die Vorsteuern nur für die Mehrproduktion geltend gemacht werden, ist die Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG hinfällig.

Beispiel 4: Mit der Photovoltaikanlage werden 10.000 kWh/Jahr erzeugt. Der Eigenbedarf an Strom beträgt insgesamt 9.000 kWh; in der Land- und Forstwirtschaft werden 2.000 kWh und privat 7.000 kWh verbraucht. Die Überproduktion beträgt somit 1.000 kWh. Unabhängig davon, ob die gesamte erzeugte Strommenge oder nur der momentan nicht benötigt Strom in das öffentliche Netz eingespeist wird, ist die Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb einzuordnen, da insgesamt mehr Energie erzeugt als verbraucht wird und der Stromverbrauch im nicht land- und forstwirtschaftlichen Bereich überwiegt. Bei der Einspeisung ist 20 % Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

4.3 Prüfschema für die Zuordnung der Photovoltaikanlage in der Land- und Forstwirtschaft

In der folgenden Tabelle werden die Beispiele aus dem Abschnitt 4.1 zusammengefasst:

Tabelle 2: Zusammenfassung der Beispiele für die Zuordnung der Photovoltaikanlage

Fallgruppe	Fall	Erzeugte Strommenge in kWh	Stromverbrauch in kWh		Überproduktion	Steuerliche Beurteilung
			Landwirtschaft	privat		
Stromerzeugung ≤ Stromverbrauch	1	10.000	13.000	5.000	0	Teil des land- und forstw. Betriebes
	2	10.000	5.000	13.000	0	Privat mit Nutzungseinlage
Stromerzeugung > Stromverbrauch	3	10.000	7.000	0	3.000	Land- und forstw. Nebenbetrieb
	4	10.000	7.000	2.000	1.000	
	5	10.000	2.000	7.000	1.000	Gewerbebetrieb

¹⁶¹ Portele, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.

Die Zuordnung kann mit Hilfe des folgenden Prüfschemas vorgenommen werden:

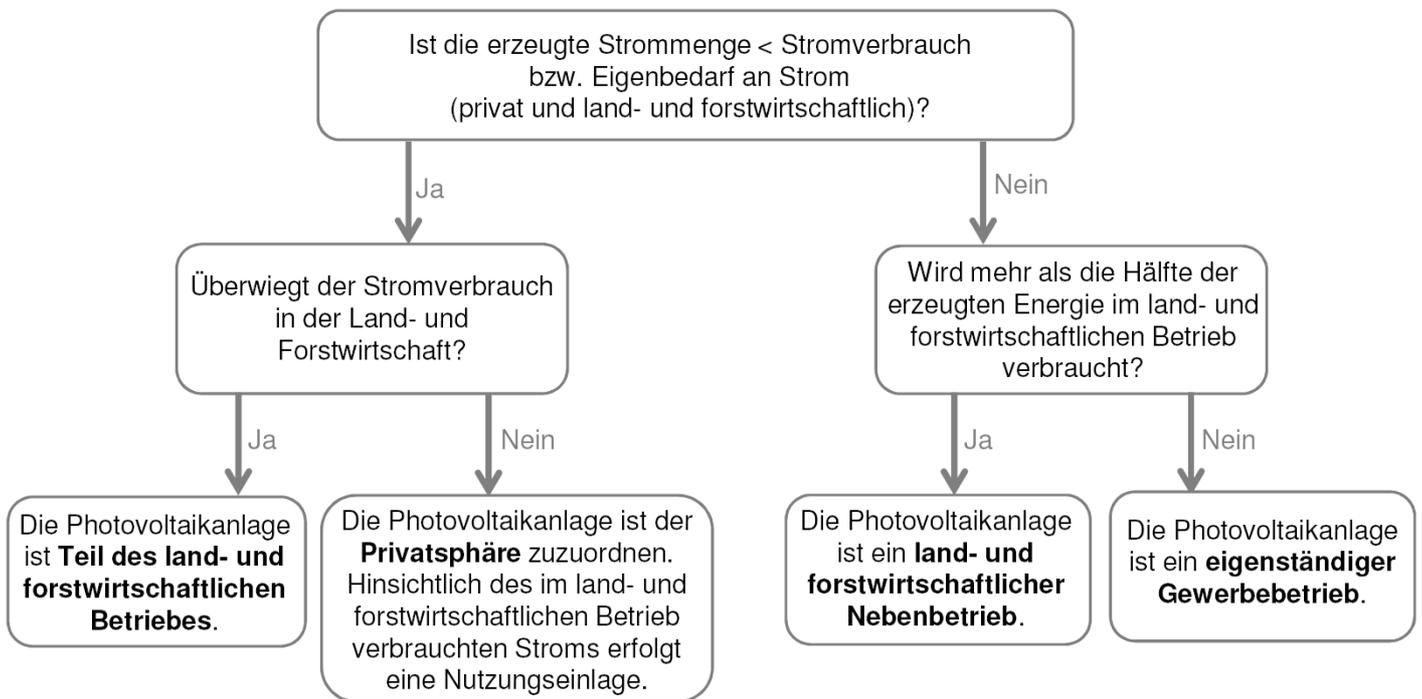


Abbildung 4: Prüfschema für die Zuordnung der Photovoltaikanlage

5 Photovoltaikanlagen im privaten Bereich

Photovoltaikanlagen werden auch zunehmend im Bereich privater Eigenheime errichtet. Nimmt der Betreiber eine Tarif- oder Investitionsförderung in Anspruch, so ist eine Verbindung der Anlage mit dem öffentlichen Stromnetz Voraussetzung.¹⁶² Die Ersparnis der Kosten für die Stromspeicherung ist ein weiterer Grund dafür, dass auch im privaten Bereich vor allem netzgekoppelte Photovoltaikanlagen errichtet werden. Wird die Anlage als Volleinspeisung betrieben, so wird zunächst der gesamte erzeugte Strom in das Stromnetz eingespeist bzw. an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft und der im Haushalt benötigte Strom anschließend aus dem Netz bezogen. Bei der Überschusseinspeisung wird hingegen nur der momentan nicht im Haushalt benötigte Strom eingespeist. Wenn mehr Strom benötigt wird als von der Anlage erzeugt werden kann, wird dieser aus dem Stromnetz bezogen. Da die momentane Stromerzeugung und der momentane Stromverbrauch oft auseinanderklaffen, kommt es mangels Speichermöglichkeit bei der Überschusseinspeisung wie bei der Volleinspeisung zu einer regelmäßigen Einspeisung in das öffentliche Stromnetz.

Es stellt sich nun die Frage, ob die private Energieerzeugung mit gelegentlichem bzw. regelmäßigem Stromverkauf einen Gewerbebetrieb darstellt, der ertragsteuerlich zu gewerblichen Einkünften führt, und umsatzsteuerlich eine Unternehmereigenschaft mit Vorsteuerabzugsberechtigung begründet. Die Meinungen der Finanzverwaltung und des UFS sowie der Literatur gehen auseinander. Aus diesem Grund wird im Folgenden die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen im privaten Bereich untersucht.

5.1 Ertragsteuerliche Behandlung

Errichtet eine Privatperson eine netzgekoppelte Photovoltaikanlage und wird der erzeugte Strom ganz (Volleinspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft, so ist zu klären, ob die Stromerzeugung privat veranlasst ist, oder ob sie einen Gewerbebetrieb begründet.

Ein Gewerbebetrieb ist nach § 23 EStG ein Betrieb, der Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Bestätigung mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erzielt.¹⁶³ Die entscheidenden Kriterien für einen Gewerbebetrieb

¹⁶² *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 6.6.2013.

¹⁶³ *Jakom/Baldauf*, EStG⁶, § 23 Rz. 1 sowie *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz. 1.

sind somit – wie auch für alle anderen betrieblichen Einkünfte – Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und Gewinnabsicht.¹⁶⁴

Selbstständigkeit

Selbstständigkeit liegt dann vor, wenn die netzgekoppelte Photovoltaikanlage auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Anlagenbetreiber das Unternehmerwagnis trägt.¹⁶⁵ Die Merkmale für die Selbstständigkeit sind – entgegen dem steuerrechtlichen Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG – Weisungsfreiheit, Unternehmerrisiko, Vertretungsbefugnis, keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers und keine laufenden Lohnzahlungen.¹⁶⁶ Im Fall der Photovoltaikanlage kann davon ausgegangen werden, dass diese durch den Anlagenbetreiber selbstständig betrieben wird, und dass kein Dienstverhältnis zwischen dem Anlagenbetreiber und dem Stromabnehmer begründet wird,¹⁶⁷ zumal der Betreiber der Photovoltaikanlage das volle Unternehmerwagnis trägt (z.B. bei Beschädigung der Anlage) und bei Entfall der Leistung (Entfall der Einspeisung in das Stromnetz) auch kein Entgelt erhält.¹⁶⁸

Nachhaltigkeit

Um einen Gewerbebetrieb zu begründen, muss der von der Photovoltaikanlage erzeugte Strom nachhaltig in das öffentliche Stromnetz eingespeist bzw. an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft werden. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (tatsächliche Wiederholung).¹⁶⁹ Eine einmalige Tätigkeit kann auch als nachhaltig angesehen werden, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (Wiederholungsabsicht).¹⁷⁰ Bei der Volleinspeisung kommt es zu regelmäßiger Einspeisung in das Stromnetz, das Merkmal der Nachhaltigkeit ist somit gegeben. Hingegen bei der Überschusseinspeisung oftmals von gelegentlicher Einspeisung die Rede ist. Geht man davon aus, dass bei der Wahl der Überschusseinspeisung der Betreiber die Absicht hat bei jeder sich bietenden Gelegenheit, also wenn Stromüberschüsse produziert werden, den erzeugten Strom in das Stromnetz einzuspeisen, so ist die Wiederho-

¹⁶⁴ *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz. 5.

¹⁶⁵ EStR 2000, Rz. 5402 sowie VwGH 3.5.1983, 82/14/0281.

¹⁶⁶ *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz. 18 mit Hinweis auf VwGH 15.7.1998, 97/13/0169 sowie VwGH 17.9.1996, 92/14/0161.

¹⁶⁷ *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 39f.

¹⁶⁸ VwGH 23.10.1990, 89/14/0102 sowie VwGH 28.3.2001, 96/13/0010.

¹⁶⁹ EStR 2000, Rz. 5408; VwGH 14.09.1988, 87/13/0248 sowie VwGH 21.09.2006, 2006/15/0118.

¹⁷⁰ EStR 2000, Rz. 5408 sowie VwGH 14.10.1981, 81/13/0050.

lungsabsicht für die Erfüllung des Kriteriums der Nachhaltigkeit ausreichend.¹⁷¹ Da aber die momentane Stromerzeugung und der momentane Stromverbrauch meistens auseinanderklaffen, kommt es mangels Stromspeichermöglichkeit auch bei der Überschusseinspeisung ohnehin zu regelmäßiger Einspeisung in das öffentliche Stromnetz.

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedeutet, dass jemand seine Leistungen (Einspeisung des Stroms) am Markt anbietet, unabhängig davon wie viele denkmögliche Auftraggeber (Stromabnehmer) es gibt. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist deshalb auch dann gegeben, wenn es nur einen einzigen Auftraggeber gibt.¹⁷² Lässt man den Grund der mangelnden Stromspeichermöglichkeit für die Einspeisung bzw. Verkauf des Stroms außer Acht, so kann man davon ausgehen, dass der Betreiber einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage durch den Abschluss des Stromabnahmevertrages am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt¹⁷³ und somit auch dieses Kriterium des Gewerbebetriebes erfüllt.

Gewinnabsicht

Soll der Betrieb einer Photovoltaikanlage als Gewerbebetrieb und somit als Einkunftsquelle anerkannt werden, so muss als Abgrenzung zur Liebhaberei das Kriterium der Gewinnabsicht erfüllt werden.¹⁷⁴ Gewinnabsicht liegt dann vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird.¹⁷⁵ Wenn durch den Betrieb einer Photovoltaikanlage über einen längeren Zeitraum ein Gesamtverlust erwartet wird, ist von steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei auszugehen¹⁷⁶ (siehe Abschnitt 5.1.3.).

Folgt man einer Entscheidung des UFS,¹⁷⁷ so ist die Erfüllung der vier Merkmale für die Anerkennung der von einer Privatperson betriebenen Photovoltaikanlage als Gewerbebetrieb ausreichend. Es genügt, dass der produzierte Strom zu fremdüblichen Konditionen verkauft wird, und dass dabei Einnahmen, die die entstehenden Kosten übersteigen, erzielt werden.

¹⁷¹ *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 41.

¹⁷² *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz. 75.

¹⁷³ Nach VwGH 14.10.1981, 81/13/0050 liegt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches gegenüber einer unbestimmten Anzahl von Personen teilnimmt und dabei bereit ist, mit jedermann eine Geschäftsverbindung einzugehen, der Bedarf nach seinen Sachgütern oder Leistungen hat.

¹⁷⁴ *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz. 62.

¹⁷⁵ EStR 2000, Rz. 5414.

¹⁷⁶ *Jakom/Laudacher*, EStG⁶, § 2 Rz. 220.

¹⁷⁷ UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07.

Auch *Ender/Schneider* sind der Meinung, dass im Fall einer Volleinspeisung, bei der die Lieferung und der Bezug von Strom völlig voneinander abgekoppelt sind, d.h., dass der Anlagenbetreiber den erzeugten Strom zu bestmöglichen Konditionen verkauft und den für den Eigenbedarf benötigten Strom zu wesentlich niedrigeren Preisen bezieht, ein Gewinnstreben verfolgt wird und die Photovoltaikanlage somit als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist.¹⁷⁸

Die Motive für die Einspeisung sind nach diesen beiden Ansichten irrelevant. Des Weiteren ist bedeutungslos, ob mit der erzeugten Strommenge der eigene Strombedarf überhaupt gedeckt werden kann oder nicht. Wichtig ist nur, dass Strom eingespeist bzw. verkauft wird, und dass aus dieser Tätigkeit ein Gesamtgewinn realisiert werden kann.

In zwei anderen Entscheidungen haben der UFS¹⁷⁹ und das Finanzamt¹⁸⁰ für die Beurteilung von privaten Photovoltaikanlagen auf § 21 BAO hingewiesen, wonach der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend ist.¹⁸¹ In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird die Photovoltaikanlage in erster Linie angeschafft, um den eigenen Strombedarf zu decken. Der Anlagenbetreiber kann deshalb nicht als gewerblicher Stromlieferant angesehen werden, weil keine andere Speichermöglichkeit als das örtliche Stromnetz zur Verfügung steht, sofern die erzeugte Strommenge nicht einmal den eigenen Strombedarf deckt. Auch *Larnhof* folgt dieser Ansicht und fügt hinzu, dass zudem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 BAO nicht zwischen Voll- oder um Überschusseinspeisung zu unterscheiden ist.¹⁸² Dem ist m.E. zuzustimmen.

Der Erlass des BMF¹⁸³ erläutert die Auffassung der Finanzverwaltung über die ertrag- und umsatzsteuerliche Beurteilung von netzgekoppelten Photovoltaikanlagen im Bereich privater Eigenheime. Bis dahin gab es keine einheitlichen Richtlinien zur ertragsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen, die Sichtweise der Finanzverwaltung zur Umsatzsteuer aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2009¹⁸⁴ wurde auf den Bereich der Einkommensteuer übertragen.¹⁸⁵

Nach Ansicht der Finanzverwaltung¹⁸⁶ kann eine Photovoltaikanlage, die von einer Privatperson angeschafft und betrieben wird, entweder privat oder gewerblich sein. Bei der Abgren-

¹⁷⁸ *Ender/Schneider*, Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 943 (944).

¹⁷⁹ UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07.

¹⁸⁰ Siehe in UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07.

¹⁸¹ Kritisch dazu *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 66f.

¹⁸² *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687 (688).

¹⁸³ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁸⁴ Erlass des BMF, GZ BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1.9.2009, Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2009.

¹⁸⁵ *Ender/Schneider*, Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 943.

¹⁸⁶ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

zung zwischen privater und gewerblicher Stromproduktion ist eine den Privatverbrauch (d.h. den durchschnittlichen Stromverbrauch des Haushaltes des Abgabepflichtigen) dauerhaft deutlich übersteigende Stromproduktion (Durchschnittsleistung der Anlage) erforderlich. Eine Durchschnittsleistung, die den durchschnittlichen Stromverbrauch dauerhaft deutlich übersteigt, wird angenommen, wenn die zu erwartende Jahresproduktion den durchschnittlichen Jahresstromverbrauch eines vergleichbaren österreichischen Privathaushaltes oder den Durchschnitt des im Haushalt des Abgabepflichtigen während der letzten drei Jahre tatsächlichen verbrauchten Stroms um mehr als 50 % übersteigt.¹⁸⁷

Für die Annahme eines Gewerbebetriebes ist m.E. eine den Privatverbrauch dauerhaft deutlich, d.h. mehr als 50 %, übersteigende Stromproduktion nicht notwendig. Es ist ausreichend, wenn die selbst erzeugte Strommenge im Jahresdurchschnitt den Eigenbedarf an Strom des Haushaltes dauerhaft übersteigt¹⁸⁸ bzw. wenn regelmäßig ein den Privatverbrauch übersteigender Stromüberschuss entsteht.¹⁸⁹

5.1.1 Private Energieerzeugung

Wird eine Photovoltaikanlage von einer Privatperson angeschafft, deren erzeugte Strommenge nicht höher als der Stromverbrauch des Haushaltes ist, dann ist anzunehmen, dass der Betrieb der Solaranlage privat und nicht aus marktwirtschaftlichen Gründen (Erbringung von Leistungen am Markt) veranlasst ist.¹⁹⁰ Die Einspeisung erfolgt nur, weil keine andere Speichermöglichkeit als das örtliche Stromnetz zur Verfügung steht¹⁹¹ oder weil die Tarifförderung¹⁹² in Anspruch genommen wird. Ob es sich dabei um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu unterscheiden, da sich i.d.R., sofern die erzeugte Strommenge unter dem Eigenbedarf bleibt, ein Ausgleich aus Stromerzeugung und privatem Stromverbrauch ergeben wird.¹⁹³

Entspricht der Abnahmepreis für den eingespeisten Strom dem Bezugspreis für den im Haushalt verbrauchten Strom, so ist davon auszugehen, dass eine Einspeisung nur aus dem Grund erfolgt, dass eine entsprechende Stromspeichermöglichkeit technisch nicht vorhanden ist. Bei gleichen Bezugs- und Abnahmepreisen macht es deshalb keinen Unterschied, ob bei der Volleinspeisung der gesamte erzeugte Strom zunächst in das öffentlichen Stromnetz eingespeist und zeitversetzt eine ähnliche Strommenge aus dem Stromnetz bezogen wird,

¹⁸⁷ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁸⁸ *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687 (688).

¹⁸⁹ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (659).

¹⁹⁰ In diesem Sinn auch *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687.

¹⁹¹ UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07.

¹⁹² Üblich bei der Volleinspeisung.

¹⁹³ *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687 sowie Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

oder ob bei der Überschusseinspeisung nur der momentan nicht im Haushalt gebrauchte Strom eingespeist und in Zeiten des Spitzenverbrauchen wieder aus dem Stromnetz bezogen wird.¹⁹⁴

Ist der Abnahmepreis für den eingespeisten Strom höher als der Bezugspreis für den im Haushalt verbrauchten Strom – dies ist in Österreich bei Inanspruchnahme einer Tarifförderung der Fall – dann ist die Photovoltaikanlage der Privatsphäre zuzuordnen, solange die erzeugte Strommenge den Stromverbrauch des Haushaltes nicht übersteigt. Die erhöhten Einspeisetarife sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich als eine Förderung der öffentlichen Hand für Ökostrom im Privatbereich zu sehen.¹⁹⁵ *Ender/Schneider* sind hingegen der Auffassung, dass so eine Konstellation der Ausdruck einer Gewinnabsicht ist und die Photovoltaikanlage daher einem Gewerbebetrieb zuzurechnen ist, unabhängig von der erzeugten Strommenge und den Stromverbrauch des Haushaltes.¹⁹⁶

Wird mit der Photovoltaikanlage nicht mehr Strom erzeugt als im Haushalt verbraucht wird, so sind die Kosten für Anschaffung und Betrieb der Photovoltaikanlage, sowohl bei der Voll- als auch bei der Überschusseinspeisung, als Ausgaben i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG (Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen) nicht abzugsfähig.¹⁹⁷ Die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage können dann als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG (energiesparende Maßnahme) abgesetzt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug vorliegen.¹⁹⁸

5.1.2 Gewerbliche Energieerzeugung

Wird mit der Photovoltaikanlage regelmäßig mehr Strom erzeugt als im Haushalt benötigt wird, ist die Energieerzeugung einer ertragsteuerlichen Betrachtung zu unterziehen,¹⁹⁹ in der geprüft wird, ob nach Berücksichtigung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben ein positives oder negatives Ergebnis erwirtschaftet wird.²⁰⁰

Bei der Ergebnisermittlung sind die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben (siehe Abschnitt 3.1.6). Die private Nutzung ist bei der Überschusseinspeisung als Privatentnahme zu berücksichtigen (siehe Abschnitt 3.1.7). Dabei können die angefallenen Ausgaben (AfA, Betriebskosten etc.) um

¹⁹⁴ *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687 sowie Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁹⁵ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁹⁶ *Ender/Schneider*, Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 943 (944).

¹⁹⁷ *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687.

¹⁹⁸ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

¹⁹⁹ So auch *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687 (689).

²⁰⁰ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

den Anteil des Eigenverbrauches an der Gesamtmenge des erzeugten Stroms gekürzt werden. Bei der Volleinspeisung hat der unabhängig von der Energieerzeugung für den privaten Haushalt bezogene Strom keinerlei Auswirkungen bei der Ergebnisermittlung.²⁰¹

Bei negativen Ergebnissen ist eine Liebhaberbeurteilung vorzunehmen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist davon auszugehen, dass die Photovoltaikanlage vorrangig aus persönlichen Motiven (Umweltgedanke, Eigenversorgung mit Energie) betrieben wird, und somit eine Betätigung mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 LVO vorliegt, sofern das Eintreten eines Gesamtgewinns in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten ist.²⁰² Die Frage der Liebhaberei wird im Abschnitt 5.1.3 näher erläutert. Werden aus der Energieerzeugung positive Ergebnisse erwirtschaftet oder kann die Liebhabereivermutung entkräftet werden, liegt ein Gewerbebetrieb vor.²⁰³

Wenn der Abgabepflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezieht, sind die Ergebnisse aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage nur bei einer Überschreitung des Veranlagungsfreibetrags gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG in Höhe von 730 Euro als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Wird die Photovoltaikanlage von zwei oder mehreren Steuerpflichtigen (z.B. Ehegatten) gemeinsam betrieben, dann sind die Einkünfte aufzuteilen (einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nach § 188 BAO). In diesem Fall steht jedem Steuerpflichtigen der Veranlagungsfreibetrag von 730 Euro zu.

5.1.3 Liebhaberei

Vor der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage, die von einer Privatperson angeschafft und betrieben wird, ist zu prüfen, ob die Energieerzeugung typisch erwerbswirtschaftlich (Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle i.S.d. § 1 Abs. 1 LVO) oder typisch der Lebensführung zuzurechnen (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO) ist.²⁰⁴

Erzeugt der Anlagenbetreiber mit der Photovoltaikanlage regelmäßig mehr Strom als im Haushalt benötigt wird und erwirtschaftet er dabei einen Verlust, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Betrieb der Photovoltaikanlage als eine Betätigung mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 LVO einzureihen.²⁰⁵ *Ender/Schneider* kritisieren diese Sichtweise, da die Finanzverwaltung die Anschaffungs- und Betriebskosten einer Photovoltaikan-

²⁰¹ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

²⁰² Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012 sowie *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687 (690).

²⁰³ So auch Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012 sowie *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687 (690).

²⁰⁴ *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 111.

²⁰⁵ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012 sowie *Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687.

lage als Aufwendungen für den Haushalt i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG und nicht als Aufwendungen für die Lebensführung i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG zuordnet. Sie halten die Einstufung als eine Betätigung mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 LVO für unverständlich, denn darunter fällt nur die „*Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen*“.²⁰⁶ Auch nach Ansicht von *Moosbauer* lässt sich der Betrieb einer Photovoltaikanlage nur schwer unter § 1 Abs. 2 LVO subsumieren.²⁰⁷ Der UFS geht ebenfalls davon aus, dass Strom kein Wirtschaftsgut i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO ist.²⁰⁸ Dem ist zuzustimmen.

Vielmehr ist der Betrieb einer Photovoltaikanlage, sofern die erzeugte Strommenge regelmäßig den Eigenbedarf an Strom des Haushaltes übersteigt, unter die Betätigungen mit Einkunftsvermutung gemäß § 1 Abs. 1 LVO einzureihen. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung dann vor, wenn die Tätigkeit durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen.²⁰⁹ Fallen bei dieser Betätigung Verluste an, dann ist eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen,²¹⁰ bei der darauf abzustellen ist, ob die Betätigung durch eine anhand objektiver Umstände (Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht veranlasst ist.²¹¹ Ergibt eine Prognoserechnung, dass über eine Nutzungsdauer von 20 Jahren voraussichtlich kein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann, dann liegt Liebhaberei vor.

5.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Wird eine netzgekoppelte Photovoltaikanlage von einer Privatperson auf oder neben ihrem Eigenheim errichtet und betrieben, so ist für die Beurteilung, ob diese Anlage der Privatsphäre (nichtunternehmerischer Bereich) zuzuordnen ist oder ob ein umsatzsteuerrechtliches Unternehmen vorliegt, die Unternehmereigenschaft nach der im nationalen Recht zu beachtenden unionsrechtlichen MWSt-RL entscheidend. Der EuGH hat erst jüngst in einer weg-

²⁰⁶ *Ender/Schneider*, Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 943 (944).

²⁰⁷ *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 42.

²⁰⁸ UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07.

²⁰⁹ *Jakom/Laudacher*, EStG⁶, § 2 Rz. 233.

²¹⁰ *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 19.

²¹¹ *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 25.

weisenden Entscheidung zur Unternehmereigenschaft beim Betrieb von Photovoltaikanlagen Stellung genommen.²¹²

5.2.1 Wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 MWSt-RL

Art. 9 MWST-RL definiert den mehrwertsteuerrechtlichen Unternehmer, wobei die MWSt-RL den Unternehmerbegriff nicht kennt, sondern stattdessen den Begriff „Steuerpflichtiger“ verwendet.²¹³ Als „Steuerpflichtiger“ i.S.d. Art. 9 Abs. 1 gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.²¹⁴

Die wirtschaftliche Tätigkeit ist bei dieser Begriffsbestimmung von zentraler Bedeutung.²¹⁵ Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Ferner gilt eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst, als wirtschaftliche Tätigkeit.²¹⁶

Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist weit auszulegen.²¹⁷ Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist im Allgemeinen bei nachhaltigen, einnahmenorientierten Aktivitäten anzunehmen, wobei der Erhalt eines Entgelts für sich allein nicht genügt, einer Tätigkeit wirtschaftlichen Charakter zu verleihen.²¹⁸ Die Feststellung, ob eine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 MWSt-RL gilt, soll aufgrund aller Gegebenheiten, die für den Einzelfall charakteristisch sind, erfolgen. Kann ein Gegenstand, wie eine Photovoltaikanlage, seiner Art nach sowohl zu privaten als auch zu wirtschaftlichen Zwecken verwendet werden, sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Einnahmenerzielung verwendet wird. Der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, kann eine Methode darstellen, um zu prüfen, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.²¹⁹

²¹² EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

²¹³ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 8; *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 2 Tz. 11; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 2 Erster Teil, EU-Vorgabe, 140 sowie *Widhalm* in *Achatz/Tumpel*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 83.

²¹⁴ *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 2 Erster Teil, EU-Vorgabe, 140 sowie *Widhalm* in *Achatz/Tumpel*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 83.

²¹⁵ *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, UStG 1994, Band 1b, 103.

²¹⁶ *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 2 Erster Teil, EU-Vorgabe, 140 sowie *Widhalm* in *Achatz/Tumpel*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 83.

²¹⁷ So z.B. EuGH 26.6.2007, Rs. C-284/04, *T-Mobile Austria*, Slg. 2007, I-5189.

²¹⁸ EuGH 13.12.2007, Rs. C-408/06, *Franz Götz*, Slg. 2007, I-11295.

²¹⁹ EuGH 26.9.1996, Rs. C-230/94, *Enkler*, Slg. 1996, I-4517.

Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) betrachtet die Stromerzeugung durch Privatpersonen als wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MWSt-RL, sofern der Strom regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird.²²⁰ Auch *Hörtnagl-Seidner* ist der Ansicht, dass, sobald die erzeugte Energie aus einer Photovoltaikanlage regelmäßig ganz oder teilweise gegen Entgelt in das Stromnetz eingespeist wird, eine Tätigkeit mit Erzielung von Einnahmen, die die reine Selbstversorgung übersteigt, vorliegt. Dabei kommt es ihrer Ansicht nach auf die Motive des Anlagenbetreibers nicht an.²²¹ Ob die Photovoltaikanlage mangels Speichermöglichkeit, aus privaten bzw. ideellen Motiven (Umweltschutz, Senkung der eigenen Energiekosten) oder aus wirtschaftlichen Beweggründen betrieben wird, ist irrelevant.²²² Wesentlich ist die regelmäßige Lieferung von Strom gegen Entgelt.²²³

Die deutsche Finanzverwaltung folgt dem BFH²²⁴ und geht davon aus, dass jeder Anlagenbetreiber, dessen Photovoltaikanlage unter das EEG (Gesetz für den Vorrang erneuerbarer Energien) fällt und mit dem öffentlichen Stromnetz verbunden ist, eine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Dabei gilt umsatzsteuerrechtlich die gesamte erzeugte Energie als an den Netzbetreiber geliefert, unabhängig davon, ob sie tatsächlich in das Stromnetz eingespeist oder im Haushalt direkt verbraucht wird. Die private Verwendung vom erzeugten Strom stellt eine (Rück)Lieferung des Netzbetreibers dar.²²⁵

Peyerl zieht zur Klärung des umsatzsteuerrechtlichen Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit die Begriffsdefinition der Wirtschaftswissenschaften heran.²²⁶ Wirtschaftliche Tätigkeiten sind danach jene Tätigkeiten, die der Befriedigung menschlicher Bedürfnisse nach knappen Gütern dienen.²²⁷ In Verbindung mit der in Art. 9 MWSt-RL geforderten nachhaltigen Erzielung von Einnahmen wird nur dann ein Unternehmen begründet, wenn Produkte verkauft werden, d.h. wenn eine marktwirtschaftliche Tätigkeit (im Unterschied zu einer subsistenzwirtschaftlichen Tätigkeit) entfaltet wird. Dabei steht der Unternehmereigenschaft nicht entgegen, wenn

²²⁰ BFH 18.12.2008, V R 80/07, zum Betrieb eines in einem Einfamilienhaus eingebauten Blockheizkraftwerks; so auch FG München, 25.1.2007, 14 K 1899/04 sowie BFH 19.7.2011, XI R 21/10, zum Betrieb von Photovoltaikanlagen.

²²¹ *Hörtnagl-Seidner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114.

²²² In diesem Sinn auch BFH 11.4.2008, V R 10/07.

²²³ So auch UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07 und UFS 15.02.2012, RV/0079-F/11.

²²⁴ BFH 18.12.2008, V R 80/07, zum Betrieb eines in einem Einfamilienhaus eingebauten Blockheizkraftwerks.

²²⁵ Schreiben des deutschen BMF vom 1.4.2009, IV B 8 – S 7124/07/10002 sowie Abschn. 2.5. UStAE; kritisch dazu *Hörtnagl-Seidner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114 (115), denn demnach wäre auch ein Anlagenbetreiber, der keinen Strom einspeist, weil er die erzeugte Energie zu 100 % privat verwendet, als Unternehmer zu behandeln, solange ein Anschluss der Photovoltaikanlage an das öffentliche Stromnetz vorhanden ist. Nach Ansicht von *Hörtnagl-Seidner* kann ohne Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (ohne Einspeisung in das öffentliche Stromnetz) auch kein Unternehmen vorliegen.

²²⁶ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (659).

²²⁷ *Thommen/Achleitner*, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre⁴ (2003) 33 sowie *Wöhe/Döring*, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre²² (2005) 1.

der Verkauf nur im untergeordneten Ausmaß erfolgt.²²⁸ Wichtig ist allerdings für eine marktwirtschaftliche Tätigkeit, dass die Produktion den Eigenbedarf übersteigt. Beim Betrieb einer Photovoltaikanlage liegt somit nur dann eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, wenn die erzeugte Strommenge den Privatverbrauch bzw. Eigenbedarf an Strom regelmäßig übersteigt, unabhängig davon, ob es sich dabei um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt.²²⁹

Stadie ist ebenfalls der Auffassung, dass der Betreiber einer privaten Anlage zur Stromgewinnung nicht dadurch unternehmerisch tätig wird, dass er regelmäßig den erzeugten Strom, insbesondere von einer Photovoltaikanlage, an einen Stromnetzbetreiber abgibt. Eine solche Anlage wird vorrangig aus privaten Motiven und nicht primär zur Erbringung von Leistungen am Markt betrieben. Der eingespeiste Strom ist nur die Nebenfolge einer privaten Tätigkeit, die nicht annäherungsweise dem Typus der unternehmerischen (wirtschaftlichen/geschäftlichen/gewerblichen) Betätigung entspricht.²³⁰

Die österreichische Finanzverwaltung ging bisher davon aus, dass eine umsatzsteuerlich beachtliche unternehmerische Tätigkeit nur dann vorliegt, wenn die erzeugte Strommenge dauerhaft deutlich größer (d.h. analog zur ertragsteuerlichen Beurteilung, wenn die zu erwartende mittlere Jahresproduktion der Photovoltaikanlage den Durchschnittsverbrauch um mehr als 50 % übersteigt) ist als die im Haushalt des Anlagenbetreibers privat verbrauchte Strommenge, und wenn der Stromüberschuss gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird.²³¹ Auch nach *Achatz/Ruppe* führen Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, nicht zur Unternehmereigenschaft.²³² Allerdings soll bei einer Konstellation wie in Deutschland, wo der Strom aus privaten Photovoltaikanlagen nach dem EEG zu einem garantierten, zum Teil weit über dem Bezugspreis liegenden Preis eingespeist werden kann, die Unternehmereigenschaft zu bejahen sein.²³³

Auch der VwGH hatte Zweifel daran, ob der Betrieb einer Photovoltaikanlage im privaten Bereich bei Einspeisungen unter der eigenen Energiebedarfsmenge des Haushaltes eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 (damals noch Art. 4) MWSt-RL darstellt, und es somit genügt, dass der erzeugte Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird. Die Anbindung an das öffentli-

²²⁸ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (659) nach *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz. 201.

²²⁹ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (659) sowie UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07.

²³⁰ *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum (deutschen) UStG, § 2 Rz. 381.

²³¹ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012, dient der Klarstellung und ergeht in Abänderung des Erlasses des BMF, GZ BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1.9.2009, Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2009. Dieser Erlass ist allerdings aufgrund der aktuellen Entscheidung des EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht, nicht haltbar.

²³² *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 56.

²³³ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 56/1.

che Stromnetz kann nach Meinung des VwGH nicht schon als unternehmerische Entscheidung zur Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit verstanden werden. Vielmehr stellt sie eine technische Variante zur Reduktion der Errichtungskosten und den Ersatz für eigene Stromspeichermöglichkeiten dar. Bei Betrachtung aller Umstände der Nutzung einer Photovoltaikanlage kann das Ausmaß des eigenen Energieverbrauches des Haushaltes im Vergleich zur erzeugten Strommenge von Bedeutung sein. Da der VwGH zu keiner abschließenden Antwort gelangt ist, hat er diese Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.²³⁴

Der EuGH²³⁵ ist in seiner Entscheidung den Schlussanträgen der Generalanwältin gefolgt. Danach liegt beim Betrieb einer Photovoltaikanlage im privaten Bereich unabhängig vom Haushaltsverbrauch eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d Art. 9 (damals noch Art. 4) MWSt-RL vor. Wird Strom ganz oder teilweise an den Netzbetreiber geliefert, und wird diese Lieferung vergütet, so stellt das objektiv eine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Bei Photovoltaikanlagen ohne Anbindung an das öffentliche Stromnetz bzw. mit Stromspeichermöglichkeit liegt hingegen keine wirtschaftliche Tätigkeit vor, da sie lediglich den Haushalt versorgt. Somit besteht nach Meinung der Generalanwältin ein für die Einstufung einer Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit relevanter objektiver Unterschied zwischen einer Anlage mit Stromspeichermöglichkeit und einer netzgekoppelten Anlage, die die erzeugte Strommenge ganz oder teilweise gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz einspeist.²³⁶

Der EuGH stellte aufgrund dieser Überlegungen fest, dass bei einer Photovoltaikanlage, die den produzierten Strom gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz liefert, die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. MWSt-RL erfüllt sind. Dabei spielt das Verhältnis zwischen der erzeugten Strommenge einerseits und der im Haushalt des Anlagenbetreibers verbrauchten Strommenge andererseits für die Einstufung der Stromlieferung als wirtschaftliche Tätigkeit keine Rolle. Somit fällt nach Ansicht des EuGH *„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‘“* i.S.d. der MWSt-RL.²³⁷

Diese Entscheidung ist fragwürdig. M.E. begründet die Entscheidung einer Privatperson, eine netzgekoppelte Photovoltaikanlage zu errichten, die nicht einmal den eigenen Strombe-

²³⁴ VwGH 29.3.2012, 2009/15/0143.

²³⁵ EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

²³⁶ EuGH-Verfahren, Rs. C-219/12, Schlussanträge der Generalanwältin vom 7.3.2013.

²³⁷ EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

darf decken kann, keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 MWSt-RL.²³⁸ Wird Strom regelmäßig in das öffentliche Stromnetz gegen Vergütung eingespeist, so handelt es sich für sich betrachtet zwar um eine nachhaltige Tätigkeit, aus der Einnahmen erzielt werden.²³⁹ Diese Tätigkeit ist aber nicht von vornherein einnahmenorientiert, sondern aus Mangel an Stromspeichermöglichkeit und zur Deckung des eigenen Strombedarfs veranlasst.

Wird hingegen eine Photovoltaikanlage betrieben, die regelmäßig mehr Strom erzeugen kann, als der Haushalt des Anlagenbetreibers tatsächlich benötigt, d.h. entsteht regelmäßig ein Stromüberschuss, so kann davon ausgegangen werden, dass die Photovoltaikanlage, neben den Gründen der mangelnden Stromspeichermöglichkeit und der Eigenbedarfsdeckung von Strom, auch mit Einnahmenerzielungsabsicht betrieben wird. In diesem Fall ist der Betrieb der Photovoltaikanlage als wirtschaftliche Tätigkeit einzustufen, unabhängig davon, ob es sich dabei um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt.²⁴⁰ Die Besteuerungspraxis wird künftig der EuGH-Entscheidung²⁴¹ folgen. In diesem Kapitel soll dennoch das – vom EuGH abweichende – Konzept vorgestellt werden.

5.2.2 Private Energieerzeugung

Liegt die erzeugte Strommenge unter dem Eigenbedarf an Strom, so ist die Photovoltaikanlage dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen, unabhängig davon, ob der erzeugte Strom ganz (Volleinspeisung) oder teilweise (Überschusseinspeisung) in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird. Es ist davon auszugehen, dass die Energieerzeugung gänzlich aus privaten Motiven betrieben wird und die Einspeisung nur aufgrund mangelnder Stromspeichermöglichkeit bzw. wegen Inanspruchnahme der Tarifförderung erfolgt. In diesem Fall dient die Photovoltaikanlage vorrangig der Selbstversorgung mit Strom und nicht der Erbringung von Leistungen am Markt.²⁴² Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, führen nicht zur Unternehmereigenschaft.²⁴³ Ansonsten würden privat motivierte Anlagen durch den Vorsteuerabzug subventioniert werden. Dieser würde durch die Eigenverbrauchsbesteuerung in den folgenden Jahren nur sukzessive neutralisiert und hätte dadurch zumin-

²³⁸ So auch z.B. UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07 und *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657.

²³⁹ EuGH-Verfahren, Rs. C-219/12, Schlussanträge der Generalanwältin vom 7.3.2013.

²⁴⁰ So auch z.B. UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07 und *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657.

²⁴¹ EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

²⁴² In diesem Sinn auch UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07; *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 sowie *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum (deutschen) UStG, § 2 Rz. 381.

²⁴³ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 56.

dest einen Finanzierungsvorteil zur Folge.²⁴⁴ Es steht daher weder ein Vorsteuerabzug für die Anschaffung und den Betrieb der Photovoltaikanlage zu, noch sind die Einnahmen aus der Einspeisung bzw. dem Verkauf von Strom steuerbar.

5.2.3 Unternehmerische Energieerzeugung

Wird mit der Photovoltaikanlage regelmäßig ein Stromüberschuss produziert, d.h. übersteigt die erzeugte Strommenge den Eigenbedarf an Strom im Haushalt regelmäßig, dann ist m.E. davon auszugehen, dass die Anlage nicht nur wegen mangelnder Stromspeichermöglichkeit und aus privaten Motiven, sondern auch aus wirtschaftlichen Beweggründen (Erbringung von Leistungen am Markt, Erzielung von Einnahmen) betrieben wird. In diesem Fall begründet die Energieerzeugung eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MWSt-RL bzw. ein umsatzsteuerliches Unternehmen i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG,²⁴⁵ auch wenn der Verkauf von Strom, wie bei der Überschusseinspeisung, nur im untergeordneten Ausmaß erfolgt.²⁴⁶ Nach der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung ist die Stromproduktion hingegen erst dann eine umsatzsteuerliche Unternehmertätigkeit, wenn die erzeugte Strommenge um mehr als 50 % den Stromverbrauch des Haushaltes übersteigt.²⁴⁷ Der EuGH hat in seiner aktuellen Entscheidung diesen beiden Auffassungen eine Absage erteilt. Der Gerichtshof nimmt eine unternehmerische Tätigkeit unabhängig vom Verhältnis der erzeugten zur verbrauchten Strommenge immer dann an, wenn dauerhaft Strom gegen Entgelt in das Netz eingespeist wird.²⁴⁸

Die Einnahmen aus der Einspeisung unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG grundsätzlich der Umsatzsteuer (siehe Abschnitt 3.2.1). Der private Verbrauch von Strom ist bei der Überschusseinspeisung, soweit die Photovoltaikanlage zu 100 % dem unternehmerischen Bereich zugeordnet wird, als Eigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG zu berücksichtigen (siehe Abschnitt 3.2.3).

5.2.3.1 Vorsteuerabzug bei Photovoltaikanlagen im privaten Bereich

Soweit der Betrieb einer Photovoltaikanlage im privaten Bereich als umsatzsteuerliche Unternehmertätigkeit anzusehen ist, steht dem Anlagenbetreiber der Vorsteuerabzug für die

²⁴⁴ Peyerl, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (658) sowie Stadie in Rau/Dürrwächter, Kommentar zum (deutschen) UStG, § 2 Rz. 381.

²⁴⁵ So auch UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07 und Peyerl, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657.

²⁴⁶ Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz. 201.

²⁴⁷ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

²⁴⁸ EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, Fuchs, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

Anschaffung und den Betrieb der Anlage zu, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (z.B. Vorliegen einer Rechnung) ebenfalls erfüllt sind.

Nach der früheren Ansicht der Finanzverwaltung konnte eine Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers nur dann vorliegen, wenn dieser deutlich mehr Strom erzeugt, als er verbraucht. Zudem war der Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu beurteilen. Demnach gelten Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt und sind somit von Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Da die Anschaffungskosten einer Photovoltaikanlage in einem privat genutzten Gebäude grundsätzlich nicht abzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG darstellen, stand der Vorsteuerabzug nur dann zu, wenn die erzeugte Strommenge mindestens doppelt so groß als der zum privaten Verbrauch benötigte Strom war.²⁴⁹

Der UFS ist der Auffassung, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG auf eine Photovoltaikanlage nicht anwendbar ist,²⁵⁰ da diese Bestimmung, die richtlinienkonform eng auszulegen ist, nur jene Aufwendungen erfasst, deren Entgelte trotz betrieblicher Veranlassung vom ertragssteuerlichen Abzug durch § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG überwiegend ausgeschlossen sind.²⁵¹ Dem ist zuzustimmen.²⁵² Die Bestimmung des § 20 EStG ist für Wirtschaftsgüter, die (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet werden, sowie für Aufwendungen, bei denen eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist, nicht anwendbar. Der Aufwand für auch betrieblich genutzte Kraftfahrzeuge, Computer, Telefaxgeräte oder Telefone fällt daher genauso wenig darunter,²⁵³ wie der für eine gemischt genutzte Photovoltaikanlage.

In Abänderung des Umsatzsteuerprotokolls 2009²⁵⁴ steht laut derzeitiger Ansicht der Finanzverwaltung der Vorsteuerabzug zur Gänze zu, wenn die erzeugte Strommenge (zu erwartende mittlere Jahresproduktion) um mehr als 50 % den Privatverbrauch (Durchschnittsverbrauch) übersteigt sowie die Anlage zu 100 % dem Unternehmen zugeordnet wird und keine

²⁴⁹ Erlasses des BMF, GZ BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1.9.2009, Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerialog 2009; siehe auch *Caganek*, Aktuelles aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2009, SWK 2010, 65.

²⁵⁰ UFS 7.5.2007, RV/0534-L/05; UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07 sowie UFS 15.02.2012, RV/0079-F/11.

²⁵¹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 151.

²⁵² So auch *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (660).

²⁵³ VwGH 16.9.1992, 90/13/0291 sowie VwGH 29.6.1995, 93/15/0104.

²⁵⁴ Erlasses des BMF, GZ BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1.9.2009, Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerialog 2009.

Liebhabelei nach § 1 Abs. 2 LVO gegeben ist.²⁵⁵ Der § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ist demnach nicht mehr anzuwenden.

Für den Vorsteuerabzug aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage ist der § 12 Abs. 2 Z 1 UStG maßgebend. Demnach kann der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn die Photovoltaikanlage zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dient.²⁵⁶ Dies ist laut *Peyerl* nach dem Verhältnis von insgesamt erzeugter zu privat verbrauchter Strommenge zu beurteilen.²⁵⁷ D.h. die von der Photovoltaikanlage erzeugte Strommenge muss regelmäßig den Privatverbrauch des Haushaltes um mindestens 10 % übersteigen, unabhängig davon, ob es sich um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt, damit der Anlagenbetreiber vorsteuerabzugsberechtigt ist.²⁵⁸ Ist diese Bedingung erfüllt, hat der Anlagenbetreiber das Wahlrecht die Photovoltaikanlage zu 100 % dem Unternehmen zuzuordnen und den vollen Vorsteuerabzug geltend zu machen, oder nach Maßgabe der unternehmerischen Verwendung (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG) dem Unternehmen zuzuordnen und den anteilmäßigen Vorsteuerabzug geltend zu machen.²⁵⁹ Die Volleinspeisung ist zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen und es steht der volle Vorsteuerabzug zu, soweit ein den Privatverbrauch um mindestens 10 % übersteigender Stromüberschuss entsteht. Da bei der Überschusseinspeisung die aus der Photovoltaikanlage für private Zwecke entnommene Strommenge und somit auch die eingespeiste Strommenge schwanken können, ist es empfehlenswert die Anlage in diesem Fall auch zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen und die tatsächliche für private Zwecke verbrauchte Strommenge im Rahmen des Eigenverbrauches zu berücksichtigen (siehe Abschnitt 3.2.3).

Der von einem Energieversorgungsunternehmen gänzlich (Volleinspeisung) oder zusätzlich (Überschusseinspeisung) eingekaufte und für private Zwecke benötigte Strom berechtigt entsprechend dem Belastungskonzept der Umsatzsteuer (Belastung des Endverbrauchers)²⁶⁰ nicht zum Vorsteuerabzug.

²⁵⁵ Erllass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

²⁵⁶ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 115.

²⁵⁷ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (660).

²⁵⁸ A.A. UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07; *Ender/Schneider*, Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 943; *Hörtnagl-Seidner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114; UFS 15.02.2012, RV/0079-F/11 sowie EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

²⁵⁹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 115.

²⁶⁰ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (658), mit Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einführung Tz. 40.

5.2.3.2 Vorsteuerberichtigung i.Z.m. dem Übergang von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung bei Photovoltaikanlagen

Da die Umsätze aus dem Betrieb einer dem Unternehmen zugeordneten Photovoltaikanlage im privaten Bereich in den meisten Fällen 30.000 Euro jährlich nicht übersteigen, ist der Anlagenbetreiber ein Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG.²⁶¹ Die Umsätze sind somit steuerfrei, es steht aber auch kein Vorsteuerabzug zu. Durch den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung, der eine mindestens 5-jährige Bindung mit sich bringt, werden die Umsätze steuerpflichtig und das Recht auf Vorsteuerabzug steht zu.²⁶²

Diese Vorgehensweise ist vorteilhaft, um den Vorsteuerabzug auf die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage geltend zu machen und so die Finanzierungskosten zu kürzen. Nach der 5-jährigen Bindung an die Normalbesteuerung kann zur Kleinunternehmerregelung zurückgekehrt werden. Beim Wechsel von der Normalbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung liegt eine Änderung der Verhältnisse vor, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, weil nunmehr ein Ausschuss vom Vorsteuerabzug eintritt. Es kann somit zu negativen Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG kommen.²⁶³

Im Fall der Photovoltaikanlage (Anlagevermögen) besteht aber keine Vorsteuerberichtigungspflicht, da die Frist, in der die Änderung der Verhältnisse zu berücksichtigen gewesen wäre, gemäß § 12 Abs. 10 UStG mit Ablauf des vierten Kalenderjahres, das auf das Jahr der erstmaligen Verwendung der Photovoltaikanlage gefolgt ist, ausgelaufen ist.²⁶⁴ Eine Vorsteuerberichtigung kann nur vorzunehmen sein, wenn in den fünf Jahren der Regelbesteuerung beispielsweise Reparaturen (z.B. Austausch des Wechselrichters) erforderlich waren, für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.

Der Anlagenbetreiber muss somit nach der Wiederkehr zur Kleinunternehmerregelung die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage nicht zu seinem Lasten berichtigen und entzieht sich ab sofort der Besteuerung der Umsätze aus dem Stromverkauf. In diesen fünf Jahren der Normalbesteuerung entsteht ein großer Vorsteuerüberhang zu Gunsten des Anlagenbetreibers.

5.2.4 Liebhaberei

Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätig-

²⁶¹ In diesem Sinn auch *Hörtnagl-Seidner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114 (116).

²⁶² *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz. 441.

²⁶³ *Haunold* in *Achatz/Tumpel*, Vorsteuerabzug (2005) 165.

²⁶⁴ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz. 307.

keit.²⁶⁵ In Verbindung mit § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO vorliegen. Somit kommen als umsatzsteuerliche Liebhaberei nur Tätigkeiten in Betracht, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.²⁶⁶ Der Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist die Trennung der unternehmerischen Tätigkeit von der Konsumsphäre bzw. dem Endverbrauch.²⁶⁷

Die österreichische Finanzverwaltung verneint eine Unternehmereigenschaft bei Photovoltaikanlagen, die insgesamt keine Gewinne erwirtschaften mit Hinweis auf § 1 Abs. 2 LVO.²⁶⁸

Hörtnagl-Seidner lehnt die Einstufung von Photovoltaikanlagen, die insgesamt keinen Gewinn abwerfen, als Tätigkeit i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO aus dem Grund ab, weil sie der MWSt-RL widerspricht. Nach Art. 9 Abs. 1 MWSt-RL ist für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft das Ergebnis der Tätigkeit nicht maßgebend. Somit sind ihrer Ansicht nach Betreiber von Anlagen, die sich innerhalb angemessener Frist nicht rechnen, als Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG zu behandeln.²⁶⁹ Auch nach *Bürgler* steht das Erfordernis einen Gewinn zu erwirtschaften, gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG im offensichtlichen Gegensatz zu § 2 Abs. 1 UStG, in dem richtlinienkonform nur die Erzielung von Einnahmen und nicht die Gewinnerzielungsabsicht als Kriterium für die Unternehmereigenschaft gefordert wird.²⁷⁰ In Verbindung mit § 6 LVO stößt diese Bestimmung allerdings nicht auf unionsrechtliche Bedenken, da § 1 Abs. 2 LVO nur solche Tätigkeiten ausgrenzt, die auch nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. MWSt-RL angesehen werden können.²⁷¹

Wie im Abschnitt 5.1.3 bereits diskutiert wurde, liegt bei der Stromerzeugung keine Tätigkeit i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO vor, da Strom kein Wirtschaftsgut ist, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet (wie z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxusgüter). Die Stromerzeugung stellt auch keine Tätigkeit dar, die typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung (Hobbytätigkeit) entspricht.²⁷² Auch wenn der Betreiber einer Photovoltaikanlage nicht monetäre Ziele (z.B. Umweltschutz) verfolgt, kann diese Betätigung nicht als Hobby oder Freizeitausübung angesehen werden.²⁷³ Ob der Umweltschutz-

²⁶⁵ *Widhalm* in *Achatz/Tumpel*, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 86.

²⁶⁶ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 254.

²⁶⁷ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 248 sowie *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 2 Rz. 286.

²⁶⁸ Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

²⁶⁹ *Hörtnagl-Seidner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114 (115).

²⁷⁰ *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 2 Rz. 286.

²⁷¹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 12.

²⁷² UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07.

²⁷³ *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (660).

gedanke, die Unabhängigkeit oder ähnliche Gründe für die Investition ausschlaggebend sind, ist nach dem BFH irrelevant.²⁷⁴

Im Ergebnis ist beim Betrieb einer Photovoltaikanlage weder Gewinnerzielungsabsicht gefordert,²⁷⁵ noch liegt eine Tätigkeit i.S.d. § 1 Abs. 2 LVO vor. Die Stromerzeugung kann daher keine umsatzsteuerliche Liebhaberei darstellen.²⁷⁶

5.3 Steuerliche Berücksichtigung von Dachsanierungen

Oftmals werden im Zuge der Errichtung von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen die Dächer saniert. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die Dachsanierung bei gewerblichen Photovoltaikanlagen auf Einfamilienhäusern dem privat genutzten Gebäude oder der Energieerzeugung zuzuordnen ist. Bei einer Zuordnung der Dachsanierung zum Betrieb der Photovoltaikanlage wären die Sanierungskosten ertragsteuerlich zur Gänze als Betriebsausgaben absetzbar und umsatzsteuerlich könnte die anfallende Vorsteuer geltend gemacht werden.

Für die Beurteilung der ertrag- und umsatzsteuerlichen Absetzbarkeit ist m.E. auf die Notwendigkeit der Dachsanierung i.Z.m. der Errichtung der Photovoltaikanlage abzustellen. Handelt es sich bei der Sanierungsarbeiten lediglich um Verstärkungen des Daches, die aus statischen Gründen erforderlich sind, um die Photovoltaikanlage auf dem Dach zu montieren, so sind die Kosten dem Betrieb der Anlage zuzuordnen. Es besteht kein Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Sanierungsarbeiten mit dem Gebäude, sondern ausschließlich mit der Energieerzeugung.²⁷⁷ Hierfür können die gesamten Sanierungskosten ertragsteuerlich als Betriebsausgaben berücksichtigt werden und es steht der volle Vorsteuerabzug zu.

Ist das Dach hingegen auch ohne die Entscheidung darauf eine Photovoltaikanlage zu errichten sanierungsbedürftig, so ist kein Zusammenhang der Baumaßnahmen mit der Energieerzeugung gegeben. Die gesamten Dachsanierungskosten sind dem privaten Bereich zuzurechnen. Dem Eigentümer des Gebäudes steht das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu. Ertragsteuerlich liegen nichtabzugsfähige Ausgaben i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG (Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen) vor. Diese Ausgaben können allerdings als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG abgesetzt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug vorliegen.

²⁷⁴ BFH 11.4.2008, V R 10/07.

²⁷⁵ FG München 25.1.2007, 14 K 1899/04.

²⁷⁶ So auch UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07; *Ender/Schneider*, Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 943 (945) sowie *Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657 (660).

²⁷⁷ So auch die Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 7.8.2012, S 7300.2.1-14/48 St33.

Wird eine gebäudeintegrierte Photovoltaikanlage errichtet, die neben der Funktion der Stromerzeugung auch die Funktion der Dachbedeckung übernimmt,²⁷⁸ so sind die gesamten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der gewerblichen bzw. unternehmerischen Energieerzeugung zuzuordnen. Dies beruht auf der Einstufung der gebäudeintegrierten Photovoltaikanlage als selbstständiges Wirtschaftsgut im ertragsteuerlichen Sinn²⁷⁹ bzw. als eigenständiger Gegenstand im umsatzsteuerlichen Sinn.²⁸⁰ Die Anschaffungskosten sind ertragsteuerlich auf die gewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben und es steht der volle Vorsteuerabzug zu.

Schwierig ist die Lage zu beurteilen, wenn die Baumaßnahmen zwar gegenwärtig noch nicht erforderlich sind, aber im Zuge der Errichtung der Photovoltaikanlage trotzdem durchgeführt werden, weil die Dachsanierung zu einem späteren Zeitpunkt mit größerem Aufwand verbunden wäre, da die Anlage z.B. abmontiert werden müsste. M.E. ist hier eine Notwendigkeit der Dachsanierung i.Z.m. dem Betrieb der Photovoltaikanlage teilweise zu bejahen. Die Dachsanierung ist in diesem Fall gemischt veranlasst, da sie teilweise den privaten Bereich und teilweise den betrieblichen Bereich (Energieerzeugung) betrifft. Bei gemischt genutzten Gebäuden ist der eindeutig zuordenbare Erhaltungsaufwand entsprechend der Zuordnung zu behandeln. Nicht eindeutig zuordenbare Aufwendungen sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen, wobei ein untergeordnetes Ausmaß (weniger als 20 %) der jeweils andersgearteten Nutzung nicht zu berücksichtigen ist.²⁸¹

Bei einer Auf-Dach-Photovoltaikanlage wird nur das Dach gemischt genutzt, ob das zu einer teilweise betrieblichen Nutzung des gesamten Gebäudes führt, ist fraglich. Die Finanzverwaltung hat sich dazu noch nicht geäußert. Geht man von einer teilweise betrieblichen Nutzung des Gebäudes aus, und folgt man *Beiser*, dann ist für den Vorsteuerabzug bei Gebäuden ein Mindestanteil an unternehmerischer Nutzung von 10 % nicht erforderlich.²⁸² Selbst wenn kein Mindestanteil erforderlich ist, löst das aber noch nicht die Frage, wie der private und der betriebliche Anteil der Dachsanierung im Fall einer Photovoltaikanlage rechnerisch zu ermitteln sind.

²⁷⁸ *Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Frderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 7.6.2013.

²⁷⁹ Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 5.8.2010, S 2190.1.1-1/3 St32, *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 105 bezweifelt, ob nach Auslegung des österreichischen Rechts die gebäudeintegrierte Photovoltaikanlage als selbstständiges Wirtschaftsgut angesehen werden kann, vielmehr stellt sie einen unselbstständigen Gebäudebestandteil dar.

²⁸⁰ *Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011) 109.

²⁸¹ EStR 2000, Rz. 1403.

²⁸² *Beiser*, Das Fehlerkalkül des EuGH und der Vorsteuerabzug für die Privatwohnung im Betriebsgebäude, SWK 2013, 546.

Der BFH²⁸³ hat sich mit dieser Frage bereits auseinandergesetzt. Er geht davon aus, dass das Dach für die Installation der Anlage als Halterung erforderlich ist. Demnach besteht immer, unabhängig von der Notwendigkeit der Baumaßnahmen, ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Dachsanierung und der Energieerzeugung und es kann ein anteiliger Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Bei der Ermittlung, welcher Anteil an Vorsteuer abgezogen werden darf, ist auf die Verwendung des gesamten Gebäudes inkl. des Daches abzustellen. Im Rahmen des § 15 Abs. 4 dUStG kommt als sachgerechter Aufteilungsmaßstab bei Gebäuden i.d.R. eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen in Betracht.²⁸⁴ Im Fall von Photovoltaikanlagen scheidet dies nach Ansicht des BFH aber aus, weil sich dadurch nicht objektiv widerspiegeln lässt, welcher Teil der Aufwendungen welchem Bereich wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der sachgerechte Aufteilungsschlüssel gemäß § 15 Abs. 4 zweiter Satz dUStG ergibt sich für den BFH anstelle dessen aus dem Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze der Dachfläche zur Summe der fiktiven Vermietungsumsätze des Gebäudes und der Dachfläche.

M.E. kann aber – aus österreichischer Sicht – eine Aufteilung anhand eines fiktiven Vermietungsumsatzes nicht überzeugen, da für eine Vermietung von Dachflächen keine Marktpreise existieren und daher völlig willkürliche Werte angesetzt werden könnten. Überzeugender wäre es, den Anteil der Dachfläche, auf dem die Photovoltaikanlage angebracht ist, im Verhältnis zur gesamten Dachfläche zu betrachten. Wurde die Dacherneuerung aufgrund der Errichtung einer Photovoltaikanlage zeitlich vorgezogen, dann sollte der Vorsteuerabzug vereinfachend für diesen Anteil zustehen.

²⁸³ BFH 19.7.2011, XI R 29/10.

²⁸⁴ BFH 19.7.2011, XI R 29/10 mit Verweis auf Abschn. 15.17. Abs. 7 Satz 4 UStAE.

6 Ergebnisse

Photovoltaikanlagen bieten die Möglichkeit, den eigenen Strombedarf ganz oder teilweise zu decken und so vom Energiemarkt unabhängig zu sein. Durch den Anschluss der Photovoltaikanlage an das öffentliche Stromnetz ersparen sich Betreiber zum einen die Kosten für die Stromspeicherung in Form von Akkumulatoren, und eröffnen sich zum anderen den Zugang zu Förderungen (Tarif- bzw. Investitionsförderungen). Eine netzgekoppelte Photovoltaikanlage kann als Voll- oder als Überschusseinspeisung betrieben werden. Bei der Volleinspeisung wird zunächst der gesamte erzeugte Strom in das Stromnetz eingespeist und der für den Eigenbedarf benötigte Strom anschließend aus dem Stromnetz bezogen. Bei der Überschusseinspeisung wird hingegen nur der momentan nicht für den Eigenbedarf benötigte Strom eingespeist. Liegt der momentane Eigenbedarf über der momentan erzeugten Strommenge, wird Strom aus dem Stromnetz bezogen. Sowohl bei der Voll- als auch bei der Überschusseinspeisung kommt es somit zu regelmäßigen entgeltlichen Einspeisungen von Strom in das öffentliche Stromnetz.

Wird eine Photovoltaikanlage im Rahmen eines bereits bestehenden Betriebes auf dem Betriebsgebäude bzw. -grundstück oder auf einem vom Betrieb gemieteten Gebäude bzw. Grundstück errichtet, um damit den betrieblichen Strombedarf ganz oder teilweise zu decken, so ist sie ertragsteuerlich diesem Betrieb zuzuordnen, unabhängig davon, ob es sich um Voll- oder Überschusseinspeisung handelt. Sie gehört zum Betriebsvermögen und alle mit der Anlage verbundenen Einnahmen (aus der Einspeisung von Strom) und Ausgaben (Anschaffungs- und Betriebskosten) sind Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die sich positiv bzw. negativ auf den Betriebserfolg auswirken. Die Anschaffungskosten der Anlage sind gemäß § 7 EStG gleichmäßig verteilt auf die Nutzungsdauer von i.d.R. 20 Jahren abzuschreiben. Die Verwendung der Photovoltaikanlage bzw. die Entnahme von Strom für private Zwecke ist durch die Nutzungsentnahme bzw. Entnahme von Erzeugnissen zu berücksichtigen.

Dient die Photovoltaikanlage der Stromversorgung eines umsatzsteuerlichen Unternehmens, dann gehört sie zu diesem Unternehmen. Die aus der Einspeisung erzielten Umsätze sind gemäß § 1 Abs. 1 UStG steuerbar. Dem Unternehmer steht der volle Vorsteuerabzug zu, wenn die Photovoltaikanlage zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dient. Die Verwendung für unternehmensfremde (private) Zwecke ist im Rahmen der Besteuerung des Eigenverbrauches gemäß § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG zu berücksichtigen.

Betreibt ein (pauschalierter) Landwirt eine netzgekoppelte Photovoltaikanlage im Bereich seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, so ist für die ertrag- und umsatzsteuerliche Beurteilung der Stromerzeugung, unabhängig davon, ob Voll- oder Überschusseinspeisung vorliegt, das Verhältnis der erzeugten Strommenge zum eigenen Stromverbrauch (privat und land- und forstwirtschaftlich) maßgebend. Ist die erzeugte Strommenge nicht höher als der Eigenbedarf und überwiegt der Stromverbrauch in der Land- und Forstwirtschaft, ist die Stromerzeugung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen. Überwiegt hingegen der private Stromverbrauch, dann gehört die Stromerzeugung der Privatsphäre an. Liegt die erzeugte Strommenge über dem Eigenbedarf, ist wieder auf das Überwiegen abzustellen. Überwiegt der Stromverbrauch in der Land- und Forstwirtschaft, so stellt die Stromerzeugung einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar. Bei überwiegender Stromverbrauch im nicht land- und forstwirtschaftlichen Bereich (privat und Überproduktion) wird ein eigenständiger Gewerbebetrieb begründet.

Bei netzgekoppelten privaten Photovoltaikanlagen, die auf oder neben einem Eigenheim errichtet und betrieben werden, muss nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung für die Begründung eines ertragsteuerlichen Gewerbebetriebes bzw. der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft entgegen zahlreicher Ansichten das Verhältnis der mit der Anlage erzeugten Strommenge zum eigenen Stromverbrauch entscheidend sein. Der EuGH hat dieser Auffassung in einer aktuellen Entscheidung allerdings eine Absage erteilt. Für den Gerichtshof kommt es hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft ausschließlich darauf an, dass Strom nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen in das Netz eingespeist wird.²⁸⁵

In der vorliegenden Arbeit wurde hingegen die Meinung vertreten, dass die Stromerzeugung immer dann privat ist, wenn die erzeugte Strommenge unter dem Eigenbedarf liegt. Es ist davon auszugehen, dass die Einspeisung nur aus dem Grund der mangelnden Stromspeichermöglichkeit und nicht aus marktwirtschaftlichen Gründen (Erbringung von Leistungen am Markt) erfolgt. Ertragsteuerlich sind die Kosten für Anschaffung und Betrieb der Photovoltaikanlage i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG (Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen) nicht abzugsfähig. Umsatzsteuerlich steht ein Vorsteuerabzug für diese Kosten nicht zu und die Einnahmen aus der Einspeisung bzw. dem Verkauf von Strom sind nicht steuerbar.

Wird hingegen regelmäßig mehr Strom erzeugt als im Haushalt des Anlagenbetreibers benötigt wird, begründet die Stromerzeugung einen eigenständigen Gewerbebetrieb und ein umsatzsteuerliches Unternehmen. Der Betrieb der Photovoltaikanlage führt zu Einkünften aus einem Gewerbebetrieb. Wird allerdings während der gesamten Nutzungsdauer kein Ge-

²⁸⁵ EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

samtgewinn erwartet, liegt Liebhaberei vor. Der Vorsteuerabzug steht dann zu, wenn die erzeugte Strommenge regelmäßig den Stromverbrauch des Haushaltes um mindestens 10 % übersteigt. Es wäre daher sinnvoll, dass die entgeltliche Einspeisung von Strom auch erst dann als steuerbar gilt, wenn die regelmäßige Überproduktion mindestens 10 % des Stromverbrauches des Haushaltes ausmacht.²⁸⁶

Dass der EuGH diese Auffassung betreffend der umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen im privaten Bereich in seiner aktuellen Entscheidung nicht teilen wird, war nach den Schlussanträgen der Generalanwältin²⁸⁷ zu erwarten. Abschließend ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Betrieb einer im privaten Bereich errichteten Photovoltaikanlage laut EuGH²⁸⁸ unabhängig von der erzeugten Strommenge und vom Stromverbrauch des Haushaltes eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d Art. 9 MWSt-RL darstellt. Somit sind alle privaten Anlagenbetreiber als umsatzsteuerliche Unternehmer zu behandeln, die ihren erzeugten Strom ganz oder teilweise in das Stromnetz gegen Entgelt einspeisen. Alle Umsätze aus dem Verkauf vom Strom sind steuerbar und der Vorsteuerabzug steht allen Anlagenbetreibern zu, sofern die Einspeisung mindestens 10 % der erzeugten Strommenge entspricht. Die Entscheidung des EuGH ist – wie in dieser Arbeit gezeigt wurde – systematisch zwar fragwürdig. Sie führt aber zu Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von privater Stromerzeugung in Österreich.

²⁸⁶ In diesem Sinn auch *Caganek*, Die wichtigsten Aussagen im neuen Umsatzsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2006, Anm. zu Pkt. 34, SWK 2006, 984 (995).

²⁸⁷ EuGH-Verfahren, Rs. C-219/12, Schlussanträge der Generalanwältin vom 7.3.2013.

²⁸⁸ EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

7 Fazit

In dieser Masterarbeit wird deutlich, dass besonders die umsatzsteuerliche Beurteilung von netzgekoppelten Photovoltaikanlagen im privaten Bereich mit Schwierigkeiten verbunden ist. Da zur Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. MWSt-RL nicht die Gewinnerzielung, sondern lediglich die Einnahmenerzielung gefordert ist, sind bei regelmäßigen Strom einspeisungen gegen Entgelt alle Merkmale eines umsatzsteuerlichen Unternehmens erfüllt. Dem folgend hat der EuGH festgestellt, dass der Betrieb einer Photovoltaikanlage an oder neben privaten Eigenheimen mit regelmäßigen Einspeisungen in das öffentliche Stromnetz, unabhängig von der erzeugten Strommenge und dem Stromverbrauch des Haushaltes, eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. MWSt-RL darstellt. Mit dieser Entscheidung wird jeder Anlagenbetreiber, der eine netzgekoppelte Photovoltaikanlage vorrangig zur Selbstversorgung errichtet, zum Unternehmer mit dem Recht auf Vorsteuerabzug.

Wie in dieser Masterarbeit gezeigt wurde, wäre es überzeugender gewesen, die reine Selbstversorgung der Einkommensverwendungssphäre zuzuordnen und keine Unternehmereigenschaft anzunehmen. Tätigkeiten, die einen subsistenzwirtschaftlichen Charakter haben, d.h. bei denen das Erbringen von Leistungen am Markt höchstens eine weit untergeordnete Nebenfolge dieser Tätigkeit ist, sollten dem privaten Bereich zugeordnet werden.

An der EuGH-Entscheidung ist zu begrüßen, dass dadurch klargestellt wurde, wie die Einordnung von privaten Photovoltaikanlagen künftig zu erfolgen hat. Das betrifft vor allem die in Grenzfällen durchaus schwierige Zuordnung zum unternehmerischen bzw. zum nichtunternehmerischen Bereich. Für die Photovoltaikanlagenbetreiber wird durch die Entscheidung Rechtssicherheit geschaffen.

8 Literatur- und Quellenverzeichnis

8.1 Literatur

- Achatz/Tumpel* (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001).
- Achatz/Tumpel* (Hrsg.), Vorsteuerabzug (2005).
- Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013).
- Beiser*, Das Fehlerkalkül des EuGH und der Vorsteuerabzug für die Privatwohnung im Betriebsgebäude, SWK 2013, 546.
- Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg.), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994 (2006).
- Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie*, Innovative Energietechnologien in Österreich – Marktentwicklung 2012 (2013).
- Caganeck*, Aktuelles aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2009, SWK 2010, 65.
- Caganeck*, Die wichtigsten Aussagen im neuen Umsatzsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2006, SWK 2006, 984.
- Deutsches Bundesministerium für Finanzen*, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter („AV“).
- Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblattsammlung (Stand: 12. Teillieferung 2008).
- Einsiedler Solartechnik GmbH*, Anlagearten, in: <http://www.einsiedler-solar.at/CMS/page,main,130.html?menu=18&submenu=163>, vom 31.1.2013.
- Ender/Schneider*, Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 943.
- ertex solartechnik*, in <http://www.ertex-solar.at/cms/produkte>, vom 13.03.2013.
- Gassner/Pointner* (Hrsg.), Bilanz und Rechnungswesen (1981).
- Gunacker-Slawitsch*, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch (2007).
- Häberlin*, Photovoltaik – Strom aus Sonnenlicht für Verbundnetz und Inselanlagen² (2010).
- Haselhuhn*, Photovoltaik – Gebäude liefern Strom⁶ (2010).
- Häußermann/Döhler*, Bauern unter Sonnen-Strom, KTBL-Heft 93³ (2010).
- Hiller*, Die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung, Entnahme und Veräußerung unternehmerischer Gegenstände, DStR 2005, 809.
- Hörtnagl-Seidner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, RdW 2010, 114.
- Klima- und Energiefonds*, Häufig gestellte Fragen – FAQ „Photovoltaik-Anlagen 2013“, in: http://www.publicconsulting.at/uploads/faq_pv2013.pdf, vom 29.5.2013.
- Klima- und Energiefonds*, Leitfaden Photovoltaik-Anlagen 2013, in: http://klimafonds.gv.at/assets/Uploads/Downloads-Forderungen/Photovoltaik_Geb_Kraftwerk/Leitfaden-PV-2013.pdf, vom 29.5.2013.
- Klima- und Energiefonds*, Photovoltaik-Fibel 2012, in: <http://www.klimafonds.gv.at/assets/Uploads/PV-Fibel/PhotovoltaikFibel2012.pdf>, vom 30.1.2013.

- Krimmling*, Erneuerbare Energie – Einsatzmöglichkeiten, Technologien, Wirtschaftlichkeit (2009).
- Lange*, Das Recht auf Vorsteuerabzug, DStR 2004, 1773.
- Larnhof*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2009, 687.
- Mayr*, Zufluss und Einnahmen – Eine Begriffsverwirrung, RdW 1999, 176.
- Melhardt/Tumpel* (Hrsg.), UStG (2011).
- Moosbauer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben Eigenheimen von natürlichen Personen, Diplomarbeit an der Johannes Kepler Universität Linz (2011).
- Peyerl*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2010, 657.
- Photovoltaic Austria Federal Association*, Fördersituation Österreich, in: <http://www.pvaustria.at/content/page.asp?id=70>, vom 28.1.2013.
- Photovoltaic Austria Federal Association*, in: <http://www.pvaustria.at/content/default.asp>, vom 29.5.2013.
- Photovoltaic Austria Federal Association*, in: <http://www.pvaustria.at/content/page.asp?id=102>, vom 13.03.2013.
- Photovoltaic Austria Federal Association*, Leistung, in: <http://www.pvaustria.at/content/page.asp?id=64>, vom 30.1.2013.
- Portele*, Umsatzsteuer und Photovoltaikanlagen in einem pauschalisierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, taxlex 2010, 226.
- Quaschnig*, Regenerative Energiesysteme⁶ (2009).
- Rau/Dürnwächter* (Hrsg.), Kommentar zum (deutschen) Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung.
- Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² (2007).
- Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁴ (2011).
- Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994.
- Seltmann*, Photovoltaik: Strom ohne Ende⁴ (2009).
- SolarWorld*, in: <http://www.solarworld.de/produkte/produkte/solarmodule/ueberblick/>, vom 13.03.2013.
- Stockinger*, Ökonomischer Vergleich verschiedener Energiesysteme für Haushalte am Beispiel eines Niedrigpassivhauses, Masterarbeit an der Universität für Bodenkultur Wien (2011).
- Thommen/Achleitner*, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre⁴ (2003).
- Wesselak/Schabbach*, Regenerative Energietechnik (2009).
- Wöhe/Döring*, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre²² (2005).

8.2 Verwaltungsvorschriften

- Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000.
- Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2000.
- Liebhabereirichtlinien (LRL) 2012.

Erlass des BMF, GZ BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1.9.2009, Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2009.

Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012 vom 8.10.2012.

Deutscher Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) 2010.

Schreiben des deutschen BMF vom 1.4.2009, IV B 8 – S 7124/07/10002.

Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 5.8.2010, S 2190.1.1-1/3 St32.

Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 7.8.2012, S 7300.2.1-14/48 St33.

8.3 Judikatur

EuGH-Judikatur

EuGH 5.5.1982, Rs. 15/81, *Gaston Schul*, Slg. 1982, 1409.

EuGH 14.7.1988, Rs. 123/87, *Jeunehomme*, Slg. 1988, 4517.

EuGH 21.7.1988, Rs. 50/87, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1988, 4797.

EuGH 26.9.1996, Rs. C-230/94, *Enkler*, Slg. 1996, I-4517.

EuGH 27.4.1999, Rs. C-48/97, *Kuwait Petroleum*, Slg. 1999, I-2323.

EuGH 21.3.2000, Rs. C-110/98, *Gabelfrisa*, Slg. 2000, I-1577.

EuGH 19.9.2000, Rs. C-177/99, *Ampafrance*, Slg. 2000, I-7013.

EuGH 17.5.2001, Rs. C-322/99, *Fischer*, Slg. 2001, I-4049.

EuGH 20.1.2005, Rs. C-412/03, *Scandic*, Slg. 2005, I-734.

EuGH 26.6.2007, Rs. C-284/04, *T-Mobile Austria*, Slg. 2007, I-5189.

EuGH 13.12.2007, Rs. C-408/06, *Franz Götz*, Slg. 2007, I-11295.

EuGH 11.12.2008, Rs. C-371/07, *Danfoss A/S*, Slg. 2008, I-9549.

EuGH-Verfahren, Rs. C-219/12, Schlussanträge der Generalanwältin vom 7.3.2013.

EuGH 20.6.2013, Rs. C-219/12, *Fuchs*, Slg. 2012, noch nicht in der amtlichen Slg. veröffentlicht.

VfGH-Judikatur

VfGH 14.12.1978, G 82/78.

VwGH-Judikatur

VwGH 18.1.1963, 1520/62.

VwGH 30.6.1967, 259/67.

VwGH 2.10.1968, 1345/67.

VwGH 5.5.1970, 1894/68.

VwGH 14.10.1981, 81/13/0050.

VwGH 12.1.1983, 82/13/0174.

VwGH 18.1.1983, 82/14/0076.

VwGH 18.1.1983, 82/14/0100.
VwGH 3.5.1983, 82/14/0281.
VwGH 7.6.1983, 82/14/0291.
VwGH 29.5.1985, 83/13/0136.
VwGH 21.1.1986, 84/14/0057.
VwGH 4.3.1986, 85/14/0146.
VwGH 18.3.1986, 85/14/0156.
VwGH 14.09.1988, 87/13/0248.
VwGH 17.1.1989, 88/14/0010.
VwGH 28.2.1989, 89/14/0035.
VwGH 26.4.1989, 89/14/0004.
VwGH 23.10.1990, 89/14/0102.
VwGH 17.10.1991, 89/13/0261.
VwGH 22.1.1992, 90/13/0242.
VwGH 18.3.1992, 92/14/0019.
VwGH 5.8.1992, 90/13/0138.
VwGH 16.9.1992, 90/13/0291.
VwGH 20.4.1993, 92/14/0232.
VwGH 24.5.1993, 92/15/0009.
VwGH 7.9.1993, 93/14/0081.
VwGH 15.9.1993, 91/13/0237.
VwGH 15.11.1994, 90/14/0194.
VwGH 23.11.1994, 91/13/0111.
VwGH 29.6.1995, 93/15/0104.
VwGH 18.7.1995, 91/14/0217.
VwGH 22.11.1995, 94/15/0154.
VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216.
VwGH 10.7.1996, 96/15/0124.
VwGH 17.9.1996, 92/14/0161.
VwGH 20.11.1996, 92/13/0304.
VwGH 13.3.1997, 95/15/0124.
VwGH 10.4.1997, 94/15/0211.
VwGH 9.7.1997, 96/13.0185.
VwGH 25.6.1998, 96/15/0251.
VwGH 15.7.1998, 97/13/0169.
VwGH 19.11.1998, 96/15/0051.
VwGH 18.2.1999, 98/15/0192.

VwGH 30.11.1999, 94/14/0158.
VwGH 28.3.2001, 96/13/0010.
VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092.
VwGH 22.3.2006, 2001/13/0289.
VwGH 21.09.2006, 2006/15/0118.
VwGH 29.3.2012, 2009/15/0143.

UFS-Judikatur

UFS 7.5.2007, RV/0534-L/05.
UFS 17.4.2008, RV/0391-L/07.
UFS 28.5.2009, RV/0254-L/07.
UFS 20.12.2011, RV/0103-K/09
UFS 15.02.2012, RV/0079-F/11.

Deutsche Judikatur

BFH 11.4.2008, V R 10/07.
BFH 18.12.2008, V R 80/07.
BFH 19.7.2011, XI R 21/10.
BFH 19.7.2011, XI R 29/10.
FG München 25.1.2007, 14 K 1899/04.