

# **ERLASS ÜBER DIE ERTRAG- UND UMSATZSTEUERLICHE BEURTEILUNG VON PHOTOVOLTAIKANLAGEN**

*Entwurf*

## **1. Allgemeines**

Im Folgenden gibt das Bundesministerium für Finanzen seine Rechtsansicht über die ertrag- und umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen bekannt. Dieser Erlass ersetzt den Erlass vom 8.10.2012, GZ BMF-010203/0452-VI/6/2012, und ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. In diesen Fällen ist Rz 2902 der UStR 2000 in der Fassung des Wartungserlasses 2012 sowie das Umsatzsteuerprotokoll 2009 vom 1.9.2009, BMF-010219/0220-VI/4/2009, hinsichtlich des Punktes „Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen auf oder neben privaten Eigenheimen“ nicht mehr anzuwenden. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden.

### **1.1. Begriffsbestimmung**

Bei Photovoltaikanlagen werden drei verschiedene Nutzungstypen unterschieden:



Quelle: [http://www.sab-plisch.at/photovoltaik\\_a.html](http://www.sab-plisch.at/photovoltaik_a.html)

Beim *Volleinspeiser* wird die gesamte erzeugte Energie direkt in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die OeMAG (Abwicklungsstelle für Ökostrom Österreich) verkauft. Der für den Eigenbedarf benötigte Strom wird zur Gänze von einem Energieversorgungsunternehmen aus dem Ortsnetz bezogen.

Beim *Überschusseinspeiser* wird die erzeugte Energie für den Eigenbedarf verwendet. Der Anteil am erzeugten Strom, der den momentanen Eigenbedarf übersteigt, wird in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die OeMAG verkauft. Falls in Zeiten des Spitzenverbrauchs die selbst erzeugte Energie für den Eigenbedarf nicht ausreicht, wird der zusätzlich benötigte Strom aus dem Ortsnetz bezogen, das heißt von einem Energieversorgungsunternehmen eingekauft.

Der *Inselbetrieb* ist nur für die Eigenbedarfsdeckung vorgesehen, der Überschuss wird in Batterien gespeichert. Diese Form findet man insbesondere dort, wo eine Stromversorgung durch das Ortsnetz nicht möglich ist (zB bei Schutzhütten).

## 1.2. Leistungsfähigkeit, Nutzungsdauer

Die Leistungsfähigkeit von Photovoltaikanlagen wird in kWp Nennleistung angegeben, wobei bei derzeitigem technischem Stand 1 kWp Nennleistung etwa einer zu erwartenden Jahresproduktion zw. 900 und 1.000 kWh entspricht (Quelle: Photovoltaic Austria Federal Association).

Soweit die Anlage Zwecken der Einkünfteerzielung dient, sind die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage nach allfälliger Kürzung um eine steuerfreie Investitionsförderung gemäß § 7 EStG 1988 auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Darunter

ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1966, 92/13/0304). Maßgebend ist die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081).

Laut Angaben der Hersteller sind die Photovoltaikanlagen 20 Jahre und länger betriebsfähig. Viele Hersteller übernehmen auch eine Garantie, idR für eine Lebensdauer von zumindest 20 Jahren. In der deutschen AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter wird (unter Punkt 3.1.6.) bei Photovoltaikanlagen von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren ausgegangen. Es ist daher nicht zu beanstanden, der AfA gemäß § 7 EStG 1988 eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren zu Grunde zu legen.

## **2. Steuerliche Beurteilung**

### **2.1. Volleinspeiser**

#### **2.1.1. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer**

##### **2.1.1.1. Allgemeines**

Bei Volleinspeisung stellt die Photovoltaikanlage hinsichtlich des gesamten eingespeisten (verkauften) Stromes eine gewerbliche Einkunftsquelle (§ 23 EStG 1988, § 7 Abs. 3 KStG 1988) dar. Dementsprechend sind sämtliche Einnahmen aus der Einspeisung als Betriebseinnahmen zu erfassen. Sämtliche Aufwendungen/Ausgaben aus dem Betrieb der Anlage stellen Betriebsausgaben dar. Die Tatsache, dass für den privaten und/oder einen betrieblichen Verbrauch Strom aus dem öffentlichen Netz bezogen wird, ist für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.

Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist nur dann zu verneinen, wenn der Betrieb der Photovoltaikanlage als Liebhaberei zu qualifizieren ist. Für die Liebhabereibeurteilung ist der Betrieb der Photovoltaikanlage als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen.

Ein Sonderausgabenabzug gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (energiesparende Maßnahme) kommt nicht in Betracht. Dies gilt im Hinblick auf den Anlaufzeitraum (§ 2 Abs. 2 LVO und Rz 34 LRL) auch dann, wenn der Betrieb der Anlage nicht von Beginn an als Liebhaberei qualifiziert wird.

*Beispiel 1:*

*Auf einem Einfamilienhaus wird eine netzgekoppelte 20 kWp-Anlage (Volleinspeisung) errichtet und damit 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000 €, die Montagekosten betragen 3.000 €. Dafür wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000 € und zusätzlich die Tarifförderung in Anspruch genommen. Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

<i>Kaufpreis</i>	<i>30.000,00</i>
<i>Investitionsförderung</i>	<i>- 2.000,00</i>
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	<i>+ 3.000,00</i>
<hr/>	
<i>Steuerliche Anschaffungskosten</i>	<i>31.000,00</i>
<i>Eingespeiste Strommenge: 20.000 kWh</i>	
<i>Geförderter Einspeistarif: 27,6 Cent pro kWh</i>	
<i>Einspeisung 20.000 kWh à 27,6 Cent</i>	<i>5.520,00</i>
<i>- AfA (31.000 / 20 Jahre)</i>	<i>- 1.550,00</i>
<hr/>	
<i>Ergebnis</i>	<i>3.970,00</i>

*Aus dem Stromverkauf werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 3.970,00 € erzielt.*

**2.1.1.2. Körperschaftsteuer – Betrieb gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988)**

Betreibt eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB eine Gemeinde) eine Photovoltaikanlage, hat die Beurteilung, ob eine privatwirtschaftliche oder hoheitliche Tätigkeit vorliegt, danach zu erfolgen, ob der mit der Photovoltaikanlage produzierte Strom der Erfüllung privatwirtschaftlicher oder hoheitlicher Aufgaben dient. Dient die Tätigkeit privatwirtschaftlichen Zwecken und ist sie von wirtschaftlichem Gewicht (vgl. dazu KStR 2013 Rz 68, wonach Gewinne und Verluste aus Tätigkeiten mit Umsätzen unter 2.900 Euro unerheblich sind), stellt der Betrieb einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen einen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG 1988 dar.

Bei Volleinspeisung liegt stets eine privatwirtschaftliche Tätigkeit vor. Ist der Betrieb einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen von wirtschaftlichem Gewicht (vgl. dazu KStR 2013 Rz 68), liegt ein eigener Betrieb gewerblicher Art vor. Liebhaberei ist ausgeschlossen (§ 5 Z 1 LVO).

*Beispiel 2:*

*Eine Gemeinde errichtet eine Photovoltaikanlage auf einem Kindergartengebäude. Die Gemeinde speist sämtliche erzeugte Energie ins Stromnetz ein und bezieht die gesamte benötigte Energie von ihrem Stromlieferanten.*

*Ist der Betrieb der Photovoltaikanlage von wirtschaftlichem Gewicht ist, liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor.*

*Beispiel 3:*

*Eine Gemeinde stattet sämtliche dafür geeignete Flächen mit mehreren Photovoltaikanlagen aus. Alle Anlagen werden gleichzeitig errichtet, für die Wartung wird ein Vertrag mit einem Wartungsunternehmen abgeschlossen. Die Gemeinde speist sämtliche erzeugte Energie ins Stromnetz ein und bezieht die gesamte benötigte Energie von ihrem Stromlieferanten.*

*Ist der Betrieb der Photovoltaikanlagen von wirtschaftlichem Gewicht ist, liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor.*

## **2.1.2. Umsatzsteuer**

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage bei Volleinspeisung begründet eine unternehmerische Tätigkeit gemäß § 2 UStG 1994 (s VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201 mVa EuGH 20.6.2013, C-219/12 *Fuchs*). Ein allfälliger Strombezug aus dem öffentlichen Netz ist unbeachtlich. Da der Betrieb der Photovoltaikanlage für die Liebhabereibeurteilung als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen ist, ist nach § 6 LVO eine umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei ausgeschlossen.

Bei Volleinspeisung sind daher sämtliche Stromlieferungen an das Energieversorgungsunternehmen steuerbar und idR. steuerpflichtig. Es steht dem Anlagenbetreiber der volle Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb der Anlage zu. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform des Anlagenbetreibers, also auch bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art sind die unter Punkt 2.1.1.2 dargestellten Ausführungen maßgeblich. Bei Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art ist eine umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei ausgeschlossen.

Die Voraussetzungen einer persönlichen Steuerbefreiung, wie die Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, sind gesondert zu prüfen.

*Beispiel A (siehe Beispiel 1 im ertragsteuerlichen Teil):*



Liebhabeibeurteilung ist der Betrieb der Photovoltaikanlage als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen.

Ein Sonderausgabenabzug gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (energiesparende Maßnahme) kommt (nur) insoweit in Betracht, als die Anlage der Stromproduktion für eigene private Zwecke dient.

*Beispiel 4:*

*Mit einer netzgekoppelten 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000 €, die Montagekosten betragen 3.000 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000 € und zusätzlich die Tarifförderung in Anspruch genommen. Der mit der Anlage produzierte Strom wird wie folgt verwendet:*

- *6.000 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den privaten Eigenbedarf verwendet,*
- *14.000 kWh (70% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und verkauft.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

<i>Kaufpreis</i>	<i>30.000,00</i>
<i>Investitionsförderung</i>	<i>- 2.000,00</i>
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	<i>+ 3.000,00</i>
<hr/> <i>Steuerliche Anschaffungskosten</i>	<hr/> <i>31.000,00</i>
<i>Eingespeiste Strommenge: 14.000 kWh</i>	
<i>Geförderter Einspeistarif: 27,6 Cent pro kWh</i>	
<i>Einspeisung 14.000 kWh à 27,6 Cent</i>	<i>3.864,00</i>
<i>- AfA (31.000 / 20 Jahre abzüglich 30% Privatanteil)</i>	<i>- 1.085,00</i>
<hr/> <i>Ergebnis</i>	<hr/> <i>2.779,00</i>

*Aus dem Stromverkauf werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 2.779,00 € erzielt.*

*Beispiel 5:*

*Mit einer netzgekoppelten 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000 €, die Montagekosten betragen 3.000 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000 € und zusätzlich die Tarifförderung in Anspruch genommen.*

*Der mit der Anlage produzierte Strom wird wie folgt verwendet:*

- 4.000 kWh (20% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den privaten Eigenbedarf verwendet,
- 6.000 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen Tischlerei (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) verwendet,
- 10.000 kWh (50% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist.

Es ergibt sich folgende Beurteilung:

Kaufpreis	30.000,00
Investitionsförderung	- 2.000,00
Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft	+ 3.000,00
<hr/>	
Steuerliche Anschaffungskosten	31.000,00
Eingespeiste Strommenge: 10.000 kWh	
Geförderter Einspeistarif: 27,6 Cent pro kWh	
Einspeisung 10.000 kWh à 27,6 Cent	2.760,00
- AfA (31.000 / 20 Jahre abzüglich 50% Anteil für eigene private und betriebliche Zwecke)	- 775,00
<hr/>	
Ergebnis	1.985,00

Aus dem Stromverkauf werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 1.985,00 € erzielt.

Die anteilige AfA, die der Stromproduktion für die eigene Tischlerei zuzuordnen ist, das sind 465,00 (31.000 / 20 x 30%) ist im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für diesen Betrieb zu berücksichtigen.

Soweit die Anlage der Stromproduktion für eigene private Zwecke dient, sind die (anteiligen) Anschaffungskosten als energiesparende Maßnahme iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zu qualifizieren; dementsprechend stellen 15.500,00 € (50% der steuerlichen Anschaffungskosten) als energiesparenden Maßnahmen Sonderausgaben dar.

### **2.2.1.2. Überschusseinspeisung bei Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes**

Durch Wind-, Solar- oder Wasserkraftwerke gewonnene Energie stellt kein Urprodukt im Sinne des § 21 EStG dar; dementsprechend stellt die Energieerzeugung grundsätzlich keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit dar. Wird die erzeugte Energie aber überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, liegt hinsichtlich der im Wege der

Überschusseinspeisung veräußerten Energie ein Substanzbetrieb (land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb) vor (vgl. EStR 2000 Rz 4222).

Für die Beurteilung, ob ein Substanzbetrieb vorliegt, ist die unmittelbar im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendete Strommenge einerseits der nicht für diese Zwecke verwendeten Strommenge andererseits (private Zwecke und/oder eigene betriebliche Zwecke sowie Überschusseinspeisung) gegenüberzustellen. Überwiegt dabei die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unmittelbar verwendete Strommenge, liegt hinsichtlich der Überschusseinspeisung ein (Substanz)Nebenbetrieb vor. Bei Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung ist die Grenze von 33.000 € gemäß § 6 LuF-PauschVO 2011 (§ 7 LuF-PauschVO 2015) maßgeblich, sodass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, wenn die Grenze von 33.000 € (inklusive USt) nicht überschritten wird. Andernfalls liegt eine gewerbliche Tätigkeit (§ 23 EStG 1988) vor.

Stellt die Überschusseinspeisung einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar, sind die Einkünfte daraus im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gesondert zu erfassen. Dementsprechend stellen sämtliche Einnahmen aus der Überschusseinspeisung Betriebseinnahmen dar. Hinsichtlich der Aufwendungen/Ausgaben gilt:

- In jenem Umfang, in dem die Anlage dem Stromverkauf dient, sind sie (im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gesondert zu berücksichtigende) Betriebsausgaben des (Substanz)Nebenbetriebes.
- In jenem Umfang, in dem die Anlage unmittelbar eigenen land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, sind sie Betriebsausgaben dieses Betriebes, die bei Inanspruchnahme der Pauschalierung von dieser erfasst und nicht gesondert abzugsfähig sind.
- In jenem Umfang, in dem die Anlage unmittelbar eigenen privaten Zwecken dient, sind sie der Privatsphäre zuzuordnen. Die Anschaffungskosten stellen insoweit Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (energiesparende Maßnahmen) dar.

*Beispiel 6:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 12.000 kWh Strom produziert und wie folgt verwendet:*

- *3.600 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den (privaten) Eigenbedarf verwendet,*

- 7.200 kWh (60% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen (pauschalierten) Land- und Forstwirtschaft verwendet,
- 1.200 kWh (10% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen um 350 € verkauft.

Es liegt hinsichtlich der Überschusseinspeisung ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, weil mit der Anlage mehr Strom für den eigenen Land- und forstwirtschaftlichen Betrieb produziert wird (60%) als privat verwendet und in das Netz eingespeist wird (insgesamt 40%). Die Einkünfte daraus sind als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte zu erfassen, da die Grenze von 33.000 € nicht überschritten wird. Die AfA ist im Umfang, der der in das Netz eingespeisten Strommenge entspricht (10%), im Rahmen des Nebenbetriebes abzugsfähig; die Einnahmen aus dem Stromverkauf sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Hinsichtlich des auf den land- und forstwirtschaftlichen Eigenbedarf entfallenden Teiles der Anschaffungskosten (60%) ist die AfA von der Pauschalierung erfasst und nicht gesondert abzugsfähig.

30% der Anschaffungskosten stellen als energiesparende Maßnahme Sonderausgaben dar.

Beispiel 7:

Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 10.000 kWh Strom produziert und wie folgt verwendet:

- 3.500 kWh (35% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den (privaten) Eigenbedarf produziert,
- 4.500 kWh (45% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen (pauschalierten) Land- und Forstwirtschaft verwendet ,
- 2.000 kWh (20% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen um 850 € verkauft.

Es liegt hinsichtlich der Überschusseinspeisung ein eigener Gewerbebetrieb vor, weil der produzierte Strom überwiegend für den privaten Eigenbedarf und den Stromverkauf verwendet wird (55%). Die Einkünfte aus dem Stromverkauf stellen gewerbliche Einkünfte dar. Die AfA ist im Umfang, der der in das Netz eingespeisten Strommenge entspricht (20%), im Rahmen des Gewerbebetriebes zu

*berücksichtigen; die Einnahmen aus dem Stromverkauf sind als Betriebseinnahmen zu erfassen.*

*Hinsichtlich des auf den land- und forstwirtschaftlichen Eigenbedarf entfallenden Teiles der Anschaffungskosten (45%) ist die AfA von der Pauschalierung erfasst und nicht gesondert abzugsfähig.*

*35% der Anschaffungskosten stellen als energiesparende Maßnahme Sonderausgaben dar.*

*Beispiel 8:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 16.000 kWh Strom produziert und wie folgt verwendet:*

- 4.000 kWh (25% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den (privaten) Eigenbedarf produziert,*
- 1.600 kWh (10% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen (pauschalieren) Land- und Forstwirtschaft verwendet,*
- 9.600 kWh (60% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen gewerblichen Schweinemast (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) verwendet,*
- 800 kWh (5% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen um 230 € verkauft.*

*Es liegt hinsichtlich der Überschusseinspeisung ein eigener Gewerbebetrieb vor, weil für den privaten Eigenbedarf, den eigenen Gewerbebetrieb und den Stromverkauf mehr Strom (insgesamt 90%) produziert wird, als für Zwecke des eigenen Land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (10%).*

*Die AfA ist im Umfang, der der in das Netz eingespeisten Strommenge entspricht (5%) im Rahmen der gewerblichen Überschusseinspeisung (Stromverkauf) zu berücksichtigen; die Einnahmen aus dem Stromverkauf sind als Betriebseinnahmen zu erfassen.*

*Hinsichtlich des auf den land- und forstwirtschaftlichen Eigenbedarf entfallenden Teiles der Anschaffungskosten (10%) ist die AfA von der Pauschalierung erfasst und nicht gesondert abzugsfähig.*

*Hinsichtlich des für Zwecke der gewerblichen Schweinemast verwendeten Stromes ist die anteilige AfA (60%) als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.*

*25% der Anschaffungskosten stellen als energiesparende Maßnahme Sonderausgaben dar.*

### **2.2.1.3. Körperschaftsteuer – Betrieb gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988)**

Betreibt eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB eine Gemeinde) eine Photovoltaikanlage, hat die Beurteilung, ob eine privatwirtschaftliche oder hoheitliche Tätigkeit vorliegt, danach zu erfolgen, ob der mit der Photovoltaikanlage produzierte Strom der Erfüllung privatwirtschaftlicher oder hoheitlicher Aufgaben dient. Für die Abgrenzung gilt bei Überschusseinspeisung Folgendes:

- Soweit der mit der Anlage produzierte Strom unmittelbar hoheitlichen Zwecken dient (zB unmittelbare Versorgung eines Amtsgebäudes mit Strom), ist die Stromproduktion der hoheitliche Sphäre zuzuordnen und steuerlich unbeachtlich.
- Soweit der mit der Anlage produzierte Strom unmittelbar einem bestehenden Betrieb gewerblicher Art dient, ist die Stromproduktion diesem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen.
- Soweit der mit der Anlage produzierte Strom in das Stromnetz eingespeist wird und die Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist (vgl. dazu KStR 2013 Rz 68), liegt ein (eigener) Betrieb gewerblicher Art vor. Liebhaberei ist ausgeschlossen (§ 5 Z 1 LVO).

Ist die Abgrenzung nicht möglich oder zumutbar, kommen die Grundsätze für die Beurteilung von Mischbetrieben zur Anwendung (vgl. KStR 2013 Rz 75 ff).

#### *Beispiel 9:*

*Eine Anlage auf einem Kindergarten (Betrieb gewerblicher Art) versorgt diesen unmittelbar mit Strom. Der nicht unmittelbar verwendet Strom wird in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.*

*Die Anlage ist in dem Umfang, der der Stromproduktion für den Kindergarten dient, diesem zuzuordnen. Hinsichtlich der Produktion des in das Netz eingespeisten Stroms liegt bei wirtschaftlichem Gewicht der Tätigkeit ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art vor.*

#### *Beispiel 10:*

*Eine Anlage wird auf dem Rathaus errichtet und versorgt dieses unmittelbar mit Strom. Der nicht unmittelbar verwendet Strom wird in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.*

*Die Anlage ist in dem Umfang, der der Stromproduktion für Zwecke des Amtsgebäudes dient, der hoheitlichen Sphäre zuzuordnen. Hinsichtlich der Produktion des in das Netz eingespeisten Stroms liegt bei wirtschaftlichem Gewicht der Tätigkeit ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art vor.*

## **2.2.2. Umsatzsteuer**

### **2.2.2.1. Unternehmereigenschaft**

Auch bei der Überschusseinspeisung wird mit der Photovoltaikanlage Strom produziert, der – teilweise – gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert wird. Es liegt daher eine unternehmerische Tätigkeit iSd. § 2 UStG 1994 vor. Ein allfälliger Strombezug aus dem öffentlichen Netz ist unbeachtlich.

Da der Betrieb der Photovoltaikanlage als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO für die Liebhabereibeurteilung zu beurteilen ist, ist nach § 6 LVO eine umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei ausgeschlossen.

Bei Überschusseinspeisung sind sämtliche Stromlieferungen an das Energieversorgungsunternehmen steuerbar und idR. steuerpflichtig.

Leistungen gelten zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994). Wird die 10%-Grenze unterschritten, steht ein Vorsteuerabzug für den privaten bzw. hoheitlichen Anteil der Anlage sowie für die damit zusammenhängenden laufenden Aufwände nicht zu. Die Besteuerung eines Entnahmeeigenverbrauchs (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) ist daher nicht vorgesehen. Eine derartige Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

Die Voraussetzungen einer persönlichen Steuerbefreiung, wie die Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, sind gesondert zu prüfen.

### **2.2.2.2. Überschusseinspeisung bei anteiliger Privatnutzung**

Grundsätzlich steht dem Anlagenbetreiber der volle Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb der Anlage zu. Die der Anlage für den Privatverbrauch entnommene Menge an Strom ist als eine einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 zu besteuern. Bemessungsgrundlage sind die Selbstkosten im Zeitpunkt der Entnahme (§ 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994). Diese Selbstkosten setzen sich aus dem

ertragsteuerlich auszuscheidenden Privatanteil der AfA und den laufenden und sonstigen Aufwendungen (Betriebskosten, etc.) der Anlage zusammen.

*Beispiel B (siehe Beispiel 4 im ertragsteuerlichen Teil):*

<i>Kaufpreis</i>	<i>30.000,00</i>	<i>Vorsteuer: 6.000,00</i>
<i>Investitionsförderung</i>	<i>- 2.000,00</i>	<i>idR. echter Zuschuss</i>
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	<i>+ 3.000,00</i>	<i>Vorsteuer: 600,00</i>
<hr/>		
<i>Einspeisung 14.000 kWh à 27,6 Cent</i>	<i>3.864,00</i>	<i>USt: 772,80</i>
<i>- 30% Privatanteil der AfA)</i>	<i>465,00</i>	<i>USt: 93,00</i>

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich daher eine Umsatzsteuerschuld von 886,80 € sowie ein Vorsteuerabzug von 6.600,00 €, sohin ein Vorsteuerüberhang von 5.734,20 €.*

Im Fall der Überschusseinspeisung ist der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung auch nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu beurteilen. Demnach gelten Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 bzw. §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG sind. Der Bezug dieser Leistungen ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Da der produzierte Strom bei Überschusseinspeisung immer auch unmittelbar der Eigenverwendung dient, ist die Anlage ertragsteuerlich insoweit der Privatsphäre zuzuordnen, als der produzierte Strom eigenen privaten Zwecken dient (s Punkt 2.2.1.1).

Diese Betrachtung hat anlagenbezogen zu erfolgen. Übersteigt die aus der konkreten Photovoltaikanlage für private Zwecke entnommene Strommenge die entgeltlich ins Energienetz abgegebene Menge an Strom, so steht der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Anschaffung, Inbetriebnahme und Betrieb der Anlage zur Gänze nicht zu.

Wartungsarbeiten und andere sonstige Leistungen berechtigen ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug.

Ändern sich in den vier auf das Jahr der erstmaligen Verwendung der Anlage folgenden Kalenderjahren die für diese Betrachtung maßgeblichen Umstände (Über- bzw.

Unterschreiten der Überwiegensgrenze), so ist eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994

vorzunehmen. Zur Abgrenzung von Leistungen in Zusammenhang mit Grundstücken und beweglicher körperlicher Gegenstände bei Solaranlagen vgl. Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer (BMF-010219/0163-VI/4/2012).

Der Verkauf des Stroms an die Elektrizitätsgesellschaft kann in den Fällen, in denen der Vorsteuerabzug für die Errichtung der Anlage gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht zusteht, als nicht steuerbar angesehen werden, wenn es zu keinem Vorsteuerabzug hinsichtlich der laufenden Kosten kommt.

*Beispiel C:*

*Mit einer netzgekoppelten 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000 €, die Montagekosten betragen 3.000 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000 € und zusätzlich die Tarifförderung in Anspruch genommen. Der mit der Anlage produzierte Strom wird wie folgt verwendet:*

- *14.000 kWh (70% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den privaten Eigenbedarf verwendet,*
- *6.000 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und verkauft.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

*Da die Anlage ertragsteuerlich (§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988) überwiegend nicht abzugsfähig ist, ist der Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen. Der Verkauf des Stroms an die Elektrizitätsgesellschaft kann in diesem Fall als nicht steuerbar angesehen werden, wenn es zu keinem Vorsteuerabzug hinsichtlich der laufenden Kosten kommt.*

*Mangels Vorsteuerabzugs erfolgt keine Besteuerung einer Entnahme gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994.*

### **2.2.2.3. Überschusseinspeisung bei Vorliegen einer zusätzlichen unternehmerischen Nutzung**

Wird bei Überschusseinspeisung der produzierte Strom neben der Lieferung ins öffentliche Stromnetz auch für andere unternehmerische Zwecke genutzt, so richtet sich der Vorsteuerabzug insoweit nach dieser Nutzung. Eine allfällige Aufteilung der Vorsteuern hat – soweit messbar - nach dem tatsächlichen Stromverbrauch, allenfalls nach dem sachgerecht geschätzten Stromverbrauch zu erfolgen.

Übersteigt die aus der konkreten Photovoltaikanlage für private Zwecke entnommene Strommenge die Summe aus entgeltlich ins Energienetz abgegebene und für andere unternehmerische Zwecke genutzte Menge an Strom, so steht der Vorsteuerabzug im

Zusammenhang mit Anschaffung, Inbetriebnahme und Betrieb der Anlage nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zur Gänze nicht zu. Eine Besteuerung der Stromlieferungen kann diesfalls unter den oben genannten Voraussetzungen unterbleiben.

*Beispiel D (siehe Beispiel 5 im ertragsteuerlichen Teil):*

- 4.000 kWh (20% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den privaten Eigenbedarf verwendet,
- 6.000 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen Tischlerei verwendet,
- 10.000 kWh (50% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist.

*Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

Kaufpreis	30.000,00	Vorsteuer: 6.000,00
Investitionsförderung	- 2.000,00	idR. echter Zuschuss
Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft	+ 3.000,00	Vorsteuer: 600,00
<hr/>		
Einspeisung 10.000 kWh à 27,6 Cent	2.760,00	USt: 552,00
Privatanteil 20% AfA	310	USt: 62,00
<hr/>		

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich daher eine Umsatzsteuerschuld von 614,00 € sowie ein Vorsteuerabzug von 6.600,00 €, sohin ein Vorsteuerüberhang von 5.986,00 €.*

*Beispiel E:*

*Wie Beispiel D, jedoch mit anderem Nutzungsverhältnis.*

- 12.000 kWh (60% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den privaten Eigenbedarf verwendet,
- 3.000 kWh (15% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen Tischlerei (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) verwendet,
- 5.000 kWh (25% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist.

*Da die Anlage ertragsteuerlich (§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988) überwiegend nicht abzugsfähig ist, ist der Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen. Der Verkauf des Stroms an die Elektrizitätsgesellschaft kann in diesem Fall als nicht steuerbar angesehen werden, wenn es zu keinem Vorsteuerabzug hinsichtlich der laufenden Kosten kommt.*

*Mangels Vorsteuerabzugs erfolgt keine Besteuerung einer Entnahme gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994.*

#### **2.2.2.4. Überschusseinspeisung bei Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes**

Die Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erfolgt nach den unter Punkt 2.2.1.2 dargestellten ertragsteuerlichen Kriterien. Bei Zurechenbarkeit der gesamten Anlage zur Land- und Forstwirtschaft sind die Vorsteuerbeträge abpauschaliert, soweit die Pauschalregelung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 zur Anwendung kommt. Die Überschusseinspeisung unterliegt dann dem pauschalen Steuersatz von 12%.

*Beispiel F (siehe Beispiel 6 im ertragsteuerlichen Teil):*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 12.000 kWh Strom produziert und wie folgt verwendet:*

- *3.600 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den (privaten) Eigenbedarf verwendet,*
- *7.200 kWh (60% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen (pauschalierten) Land- und Forstwirtschaft verwendet,*
- *1.200 kWh (10% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen um 350 € verkauft.*

*Es liegt hinsichtlich der Überschusseinspeisung ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, weil mit der Anlage mehr Strom für den eigenen Land- und forstwirtschaftlichen Betrieb produziert wird (60%) als privat verwendet und in das Netz eingespeist wird (insgesamt 40%). Die gesamten Vorsteuern sind nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 bereits durch die Pauschalregelung abgegolten.*

*Die Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Pauschalsteuersatz von 12%. Die Entnahme des elektrischen Stroms für private Zwecke ist steuerbar und steuerpflichtig, unterliegen jedoch dem Pauschalsteuersatz von 10%, was zu keiner (zusätzlichen) Steuerbelastung führt.*

Liegt kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, hat eine Aufteilung der Vorsteuern zu erfolgen (vgl. UStR 2000 Rz 2908). Die in Zusammenhang mit der

Überschusseinspeisung abgegebenen Stromlieferungen an das Energieversorgungsunternehmen sind steuerbar und steuerpflichtig (Normalsteuersatz). Die der Anlage für den Privatverbrauch entnommene Menge an Strom ist als eine Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 zu besteuern. Diese Entnahme ist – siehe die ertragsteuerrechtliche Beurteilung – zur Gänze außerhalb der Land- und Forstwirtschaft anzusehen. Es steht daher insoweit der volle Vorsteuerabzug zu.

*Beispiel G (siehe Beispiel 7 im ertragsteuerlichen Teil):*

*Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 10.000 kWh Strom produziert und wie folgt verwendet:*

- *3.500 kWh (35% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den (privaten) Eigenbedarf produziert,*
- *4.500 kWh (45% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen (pauschalierten) Land- und Forstwirtschaft verwendet,*
- *2.000 kWh (20% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen um 850 € verkauft.*

<i>Kaufpreis</i>	<i>30.000,00</i>	<i>Vorsteuer: 6.000,00</i>
<i>Investitionsförderung</i>	<i>- 2.000,00</i>	<i>idR. echter Zuschuss</i>
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	<i>+ 3.000,00</i>	<i>Vorsteuer: 600,00</i>
<hr/>		
<i>Davon abziehbar: 55%</i>		<i>3.630,00</i>
<i>Bereits abpauschaliert: 45%</i>		<i>2.970</i>
<i>Einspeisung 2.000 kWh à 27,6 Cent</i>	<i>552,00</i>	<i>USt: 110,40</i>
<i>Privatanteil 35% AfA</i>	<i>542,50</i>	<i>USt: 108,50</i>
<hr/>		

*Die Überschusseinspeisung ist nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, weil der produzierte Strom überwiegend für den privaten Eigenbedarf und den Stromverkauf verwendet wird (55%; s oben Punkt 2.2.1.2). Hinsichtlich des auf den land- und forstwirtschaftlichen Eigenbedarf entfallenden Teiles der Anlage (45%) sind die Vorsteuern nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 bereits durch die Pauschalregelung abgegolten.*

*Die in Zusammenhang mit der Überschusseinspeisung abgegebenen Stromlieferungen an das Energieversorgungsunternehmen sind steuerbar und steuerpflichtig (Normalsteuersatz). Die der Anlage für den Privatverbrauch*

*entnommene Menge an Strom ist als eine Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 zu besteuern und ist – analog der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung – nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Es steht daher insoweit der volle Vorsteuerabzug zu.*

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich daher eine Umsatzsteuerschuld von 218,90 € sowie neben der pauschalen Vorsteuer (§ 22 UStG 1994) ein Vorsteuerabzug 3.630,00 €, sohin ein Vorsteuerüberhang von 3.411,10 €.*

*Beispiel H (siehe Beispiel 8 im ertragsteuerlichen Teil):*

*Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 16.000 kWh Strom produziert und wie folgt verwendet:*

- *4.000 kWh (25% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den (privaten) Eigenbedarf produziert,*
- *1.600 kWh (10% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen (pauschalieren) Land- und Forstwirtschaft verwendet,*
- *9.600 kWh (60% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen gewerblichen Schweinemast verwendet,*
- *800 kWh (5% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen um 230 € verkauft.*

*Hinsichtlich des auf den land- und forstwirtschaftlichen Eigenbedarf entfallenden Teiles der Anlage (10%) sind die Vorsteuern nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 bereits durch die Pauschalregelung abgegolten.*

*90% der Vorsteuern sind abziehbar. Es ist ein Entnahmeeigenverbrauch im Ausmaß von 25% des mit der Anlage produzierten Stroms zu besteuern.*

Bei Option zur Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 ergibt sich die Beurteilung nach den Ausführungen unter Punkt 2.2.2.3.

#### **2.2.2.5. Körperschaften öffentlichen Rechts – Betrieb gewerblicher Art**

Das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art richtet sich nach den Ausführungen unter Punkt 2.2.1.3.

Wird ein Teil des mit der Anlage produzierten Stroms in das Stromnetz eingespeist und handelt es sich dabei um eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht, liegt ein (eigener) Betrieb gewerblicher Art vor. Liebhaberei ist ausgeschlossen (vgl LRL 2012 Rz 173).

Der Vorsteuerabzug steht diesfalls nur insoweit zu, als die Anlage zur Produktion von Strom dient, der gegen Entgelt ins Netz eingespeist bzw. für einen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art genutzt wird. Soweit der mit der Anlage produzierte Strom unmittelbar einem bestehenden Betrieb gewerblicher Art dient, ist die Stromproduktion diesem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen und richtet sich der Vorsteuerabzug nach den dortigen Verhältnissen.

Hinsichtlich des Anteils der Anlage, der zur Gewinnung von Strom für hoheitliche Zwecke dient, steht der Vorsteuerabzug nicht zu (vgl EuGH 12. 2. 2009 - C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*). Dieser Anteil ist – wenn er bei Anlagenerrichtung nicht feststeht – zu schätzen. Spätere Änderungen sind im Rahmen des § 12 Abs. 10 ff (Vorsteuerberichtigung) zu berücksichtigen. Eine Besteuerung einer Entnahme des Stroms für hoheitliche Zwecke gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 ist mangels Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht vorgesehen.

*Beispiel I (siehe Beispiel 9 im ertragsteuerlichen Teil):*

*Eine Anlage auf einem Kindergarten (Betrieb gewerblicher Art mit Option zur Steuerpflicht) versorgt diesen unmittelbar mit Strom. Der nicht unmittelbar verwendete Strom (30%) wird in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.*

*Nach Maßgabe einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht liegt bei der Stromeinspeisung ein unternehmerischer Betrieb gewerblicher Art vor. Die Stromlieferungen sind steuerbar und steuerpflichtig.*

*Die Stromnutzung in Zusammenhang mit dem Kindergarten ist ebenfalls dem Betrieb gewerblicher Art „Kindergarten“ zuzurechnen.*

*Es steht der volle Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb der Anlage zu.*

*Beispiel J (siehe Beispiel 10 im ertragsteuerlichen Teil):*

*Eine Anlage wird auf dem Rathaus errichtet und versorgt dieses unmittelbar mit Strom. Der nicht unmittelbar verwendete Strom wird in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.*

*Nach Maßgabe einer Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht liegt bei der Stromeinspeisung ein unternehmerischer Betrieb gewerblicher Art vor.*

*Die Stromlieferungen sind steuerbar und steuerpflichtig. Die Lieferung des nicht unmittelbar verwendeten Stroms ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Entnahme des Stroms für hoheitliche Zwecke führt nicht zur Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3 Abs. 2 UStG 1994. Für die Errichtung und den Betrieb der Anlage steht nur ein anteilmäßiger Vorsteuerabzug für den nicht hoheitlichen Bereich zu. Änderungen hinsichtlich der Nutzung sind innerhalb des Beobachtungszeitraums von vier Jahren zu berichtigen.*

## **2.3. Inselbetrieb**

### **2.3.1. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer**

Beim Inselbetrieb wird der produzierte Strom ausschließlich zur Eigenbedarfsdeckung verwendet und nicht in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Je nach Verwendung des produzierten Stromes ist die Anlage der Privatsphäre bzw. hoheitlichen Sphäre oder der Sphäre der Einkünfteerzielung bzw. der privatwirtschaftlichen Sphäre zuzuordnen.

- Soweit der mit der Anlage produzierte Strom von natürlichen Personen für private Zwecke verwendet wird, ist die Anlage der Privatsphäre zuzuordnen. Die Anschaffungskosten stellen (gegebenenfalls anteilig) Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (energiesparende Maßnahmen) dar.
- Soweit der mit der Anlage produzierte Strom von natürlichen Personen oder Körperschaften im Rahmen einer steuerrelevanten Tätigkeit verwendet wird, ist die Anlage dieser Sphäre zuzuordnen. Die Aufwendungen/Ausgaben aus dem Betrieb der Anlage stellen insoweit Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar.
- Soweit der mit der Anlage einer Körperschaft öffentlichen Rechts produzierte Strom hoheitlichen Zwecken dient, ist die Anlage dieser Sphäre zuzuordnen. Die Aufwendungen/Ausgaben aus dem Betrieb der Anlage sind daher insoweit nicht abzugsfähig. Soweit der produzierte Strom für Zwecke eines Betriebes gewerblicher Art verwendet wird, ist die Anlage diesem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen und die Aufwendungen/Ausgaben sind im Rahmen der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen.

### **2.3.2. Umsatzsteuer**

Wird der im Inselbetrieb gewonnene Strom ausschließlich zu unternehmerischen Zwecken genutzt (zB. für eine in einer Berghütte betriebene Gastwirtschaft), so ist die Photovoltaikanlage dem Unternehmen zuzurechnen. Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung und dem Betrieb der Anlage steht nach Maßgabe dieser unternehmerischen Nutzung zu.

Wird der gewonnene Strom ausschließlich zu privaten oder hoheitlichen Zwecken genutzt, so ist die Anlage keinem Unternehmen zugeordnet.

Bei einer gemischt unternehmerisch und privaten oder einer gemischt unternehmerischen und hoheitlichen Nutzung gelten die Ausführungen zur Überschusseinspeisung entsprechend (siehe Punkt 2.2.2.2). Es steht grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zu und die Entnahme des Stroms für private Zwecke ist als Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 zu besteuern. Soweit mit der Anlage Strom für hoheitliche Zwecke produziert wird, steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Zur abweichenden Zuordnung zum Unternehmen siehe Punkt 2.2.2.1.

ENTWURF