

**BMF-AV Nr. 106/2025**

BMF – IV (IV)

An

Bundesministerium für Finanzen  
Zentrale Services  
Finanzamt Österreich  
Finanzamt für Großbetriebe  
Amt für Betrugsbekämpfung

Geschäftszahl: 2025-0.461.257

30. Juli 2025

**PV-Erlass, Steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen und Energiegemeinschaften (Photovoltaikerlass)**

Der PV-Erlass stellt einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung iZm Photovoltaikanlagen und Energiegemeinschaften dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dem Erlass nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diesen Erlass zu unterbleiben.

In den Beispielen zu Photovoltaikanlagen wird aus Vereinfachungsgründen ein Einspeistarif von 0,10 bzw. 0,11 (in Folgejahren) Euro/kWh angenommen, bei den Energiegemeinschaften werden Tarife von 0,12 bzw. 0,15 Euro/kWh angenommen.

Bundesministerium für Finanzen, 30. Juli 2025

## 1. Allgemeines und Anwendungsbereich

Im Folgenden gibt das Bundesministerium für Finanzen seine Rechtsansicht über die steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen und Energiegemeinschaften bekannt.

Dieser Erlass ersetzt

- a. den Erlass des BMF vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013, BMF-AV Nr. 8/2014, (Steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen - Photovoltaikerlass) sowie
- b. den Erlass des BMF vom 13.10.2014, BMF-010220/0177-VI/9/2014, BMF-AV Nr. 147/2014, betreffend die Änderung des Erlases des Bundesministeriums für Finanzen vom 24. Februar 2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013 (Steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen - Photovoltaikerlass), soweit er die Elektrizitätsabgabe betrifft.

Der Erlass ist ab der Veranlagung 2025 anzuwenden, insoweit im Folgenden nichts Abweichendes geregelt ist. Der Steuerpflichtige kann sich auch für frühere Veranlagungen auf die Anwendung des gegenständlichen Erlasses berufen.

### 1.1. Begriffsbestimmungen

#### 1.1.1. Photovoltaikanlagen

1

Bei Photovoltaikanlagen werden drei verschiedene Nutzungstypen unterschieden:

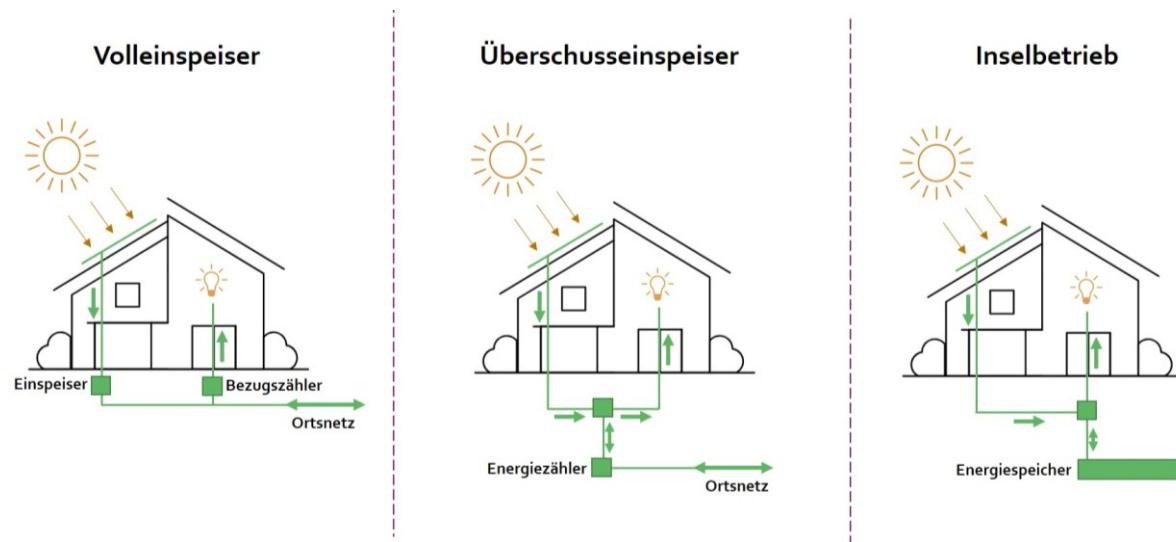


Abbildung 1: Nutzungstypen bei Photovoltaikanlagen

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 (privater Bedarf oder Bedarf eines anderen Betriebs desselben Steuerpflichtigen) verwendet. Der Anteil am erzeugten Strom, der den momentanen Eigenbedarf übersteigt, wird in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder eine Energiegemeinschaft geliefert. In Zeiten, in denen 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).

### 1.1.2. Energiegemeinschaften

2

Eine *Energiegemeinschaft* ist ein Zusammenschluss von mindestens zwei Teilnehmern zur gemeinsamen Produktion, Speicherung und Verwertung von Energie.



Abbildung 2: Energiegemeinschaft

Quelle: Österreichische Koordinationsstelle für Energiegemeinschaften (<https://energiegemeinschaften.gv.at/downloads/das-leben-einer-energiegemeinschaft/>)

Es gibt drei Modelle, um die gemeinsame Nutzung einer oder mehrerer Energieerzeugungsanlagen umzusetzen:

- Gemeinschaftliche Erzeugungsanlage (GEA),
- Erneuerbare-Energie-Gemeinschaft (EEG),
- Bürgerenergiegemeinschaft (BEG).

## 1.2. Leistungsfähigkeit und Nutzungsdauer von Photovoltaikanlagen

3

Die Leistungsfähigkeit von Photovoltaikanlagen wird in kWp Nennleistung angegeben, wobei bei derzeitigem technischem Stand 1 kWp Nennleistung etwa einer zu erwartenden Jahresproduktion von ca. 1.000 kWh entspricht.

4

Soweit die Anlage Zwecken der Einkünftezielung 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 20.11.1996, [92/13/0304](#)). Maßgebend ist die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, [93/14/0081](#)).

Laut Angaben der Hersteller sind Photovoltaikanlagen 20 Jahre und länger betriebsfähig. Viele Hersteller übernehmen auch eine Garantie, idR für eine Lebensdauer von zumindest 20 Jahren. In den EStR 2000 Anhang I wird 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.

## 1.3. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht

5

Eigentümer von Photovoltaikanlagen und Energiegemeinschaften trifft die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß [§ 119 BAO](#).

Randzahlen 6 bis 9: *derzeit frei*

## 2. Steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen

### 2.1. Volleinspeiser

#### 2.1.1. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

##### 2.1.1.1. Allgemeines

10

Bei Volleinspeisung stellt die Photovoltaikanlage grundsätzlich hinsichtlich des gesamten eingespeisten (verkauften) Stroms eine eigene gewerbliche Einkunftsquelle ([§ 23 EStG 1988](#), [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)) unabhängig davon dar, ob der Steuerpflichtige daneben noch eine andere betriebliche (zB land- und forstwirtschaftliche) Tätigkeit betreibt. Zur Steuerbefreiung siehe sogleich unten Rz 14 f. Dementsprechend sind sämtliche Einnahmen aus der Einspeisung als Betriebseinnahmen zu erfassen. Sämtliche Aufwendungen/Ausgaben aus dem Betrieb der Anlage (inkl. allfälliger Sozialversicherungsbeiträge) 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. Durch diese Sichtweise wird sachgerecht die Sphäre der Einkommenserzielung (aus dem Betrieb der Stromerzeugung) von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abgegrenzt (BFG 2.9.2024, RV/5100822/2023).

11

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.

12

Hinsichtlich Absetzung für Abnutzung (AfA, [§ 7 EStG 1988](#)), (investitionsbedingtem) Gewinnfreibetrag (GFB, [§ 10 EStG 1988](#)), (Öko-)Investitionsfreibetrag (IFB, [§ 11 EStG 1988](#)) und der Gewinnermittlungsvorschriften (zB Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Kleinunternehmerpauschalierung) sind die allgemeinen Regeln anwendbar.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer einer Photovoltaikanlage beträgt 20 Jahre (vgl. Rz 4). Die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können gleichmäßig verteilt auf die Nutzungsdauer abgesetzt werden (lineare AfA, [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#), EStR 2000 Rz 3101 ff). Alternativ kann die AfA auch in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30% erfolgen (degressive AfA, [§ 7 Abs. 1a EStG 1988](#), EStR 2000 Rz 3261 ff).

Hinsichtlich der Gewinnermittlung können grundsätzlich alle Gewinnermittlungsarten in Frage kommen.

Im Falle der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß [§ 17 Abs. 3a EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 4139 ff) betragen die pauschalen Betriebsausgaben 45% der Betriebseinnahmen. Andere Betriebsausgaben oder Investitionsbegünstigungen können hier nicht in Anspruch genommen werden. Entsteht bei der Gewinnermittlung ein Gewinn, kann aber ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag, 15%) geltend gemacht werden.

Bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) kann im Jahr der Anschaffung ein Öko-Investitionsfreibetrag (15% der Anschaffungskosten, EStR 2000 Rz 3808c) oder alternativ ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag (bei einem Gewinn von mehr als 33.000 Euro) abgesetzt werden. Bei einem Gewinn kann ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag, 15% des Gewinns) geltend gemacht werden.

### 13

*Beispiel 1:*

*Auf einem Gebäude wird eine netzgekoppelte 40 kWp-Anlage (Volleinspeisung) errichtet und damit 40.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 49.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Dafür wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € in Anspruch genommen. Es soll die degressive AfA angewendet werden.*

<i>Kaufpreis</i>	<i>49.000,00</i>
<i>Investitionsförderung</i>	<i>- 2.000,00</i>
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	<i>+ 3.000,00</i>
<i>Steuerliche Anschaffungskosten</i>	<i>50.000,00</i>

*Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und degressiver AfA ergibt sich im ersten Jahr folgende Beurteilung:*

<i>Eingespeiste Strommenge: 40.000 kWh</i>	
<i>Einspeistarif: 10,0 Cent pro kWh</i>	
<i>Einspeisung 40.000 kWh à 10,0 Cent</i>	<i>4.000,00</i>
<i>- IFB (50.000 * 15%)</i>	<i>- 7.500,00</i>
<i>- degressive AfA (50.000 * 30%)</i>	<i>- 15.000,00</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>- 18.500,00</i>

*Aus dem Stromverkauf werden negative Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb iHv 18.500,00 € erzielt. Der Verlust kann mit positiven Einkünften ausgeglichen werden bzw. wird bei ordnungsmäßiger Gewinnermittlung zum Verlustvortrag gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#).*

*Im Folgejahr ergibt sich folgende Beurteilung:*

<i>Einspeisung 40.000 kWh à 11,0 Cent</i>	<i>4.400,00</i>
<i>- degressive AfA (35.000 * 30%)</i>	<i>- 10.500,00</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>- 6.100,00</i>

*Aus dem Stromverkauf werden negative Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb iHv 6.100,00 € erzielt.*

*Bei Kleinunternehmerpauschalierung ergibt sich im ersten Jahr folgende Beurteilung:*

*Eingespeiste Strommenge: 40.000 kWh*

*Einspeistarif: 10,0 Cent pro kWh*

<i>Einspeisung 40.000 kWh à 10,0 Cent</i>	<i>4.000,00</i>
<i>- pauschale Betriebsausgaben (4.000 * 45%)</i>	<i>- 1.800,00</i>
<i>Zwischenergebnis</i>	<i>2.200,00</i>
<i>- Gewinnfreibetrag (2.200 * 15%)</i>	<i>- 330,00</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>1.870,00</i>

*Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 1.870,00 € erzielt.*

*Im Folgejahr ergibt sich folgende Beurteilung:*

<i>Einspeisung 40.000 kWh à 11,0 Cent</i>	<i>4.400,00</i>
<i>- pauschale Betriebsausgaben (4.400 * 45%)</i>	<i>- 1.980,00</i>
<i>Zwischenergebnis</i>	<i>2.420,00</i>
<i>- Gewinnfreibetrag (2.420 * 15%)</i>	<i>- 363,00</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>2.057,00</i>

*Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 2.057,00 € erzielt.*

### 2.1.1.2. Steuerbefreiung

14

Steuerfrei sind seit dem Abgabenänderungsgesetz 2022 (AbgÄG 2022) ab der Veranlagung 2022 Einkünfte natürlicher Personen aus der Einspeisung von bis zu 12.500 kWh elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen, wenn die Engpassleistung der jeweiligen Anlage die Grenze von 25 kWp nicht überschreitet ([§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988](#)). Ab der Veranlagung 2023 (AbgÄG 2023) bezieht sich die Begrenzung auf eine Engpassleistung von 35 kWp und eine Anschlussleistung von 25 kWp.

Als Engpassleistung gilt gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 14 EAG \(Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz\)](#) bei Photovoltaikanlagen die Modulspitzenleistung (Leistung in kW<sub>peak</sub>); die Leistung des Wechselrichters ist nicht relevant. „Anschlussleistung“ ist gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 EIWOG 2010](#) die für die Netznutzung an der Übergabestelle vertraglich vereinbarte Leistung. Hinsichtlich der Einheitlichkeit einer Photovoltaikanlage ist auf den Zählpunkt abzustellen ([§ 5 Abs. 1 Z 3 EAG](#)). Die Befreiung gilt sowohl für Voll- als auch Überschusseinspeisung (vgl. Rz 41).

Werden die bisher steuerpflichtigen Einkünfte aus einer Photovoltaikanlage durch die Einführung bzw. Erweiterung der Steuerbefreiung nunmehr steuerfrei, liegt keine Betriebsaufgabe iSd [§ 24 EStG 1988](#) vor.

Als Einspeisung von elektrischer Energie gilt auch die (anteilige) Einräumung der Betriebs- und Verfügungsmacht an einer Photovoltaikanlage durch den zivilrechtlichen Eigentümer an eine Energiegemeinschaft, da es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Energielieferung handelt (siehe Rz 133).

Die Steuerbefreiung bezieht sich sowohl auf positive als auch negative Einkünfte.

15

Bei Überschreiten der 12.500 kWh kommt eine anteilige Befreiung zur Anwendung (im Sinne eines Freibetrages). Für die übersteigende Menge ist grundsätzlich der darauf entfallende Preis heranzuziehen. Ist dieser aus der Abrechnung nicht ersichtlich, kann aus Vereinfachungsgründen auch der Durchschnittspreis des jeweiligen Kalenderjahres verwendet werden.

Der Freibetrag bezieht sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen. Steht eine Anlage im wirtschaftlichen Eigentum von mehreren Personen, steht der Freibetrag somit mehrmals zu. Die Einschränkung auf Anlagen mit einer Engpassleistung von 35 kWp gilt auch bei mehreren Eigentümern. Ist andererseits ein Steuerpflichtiger an mehreren Anlagen beteiligt, steht ihm der Freibetrag nur einmal zu. Die Befreiung bezieht sich auf sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung, sofern die maximale Erzeugungsmenge der Anlage nicht überschritten wird; sie steht somit nicht betriebsbezogen zu. Werden Einkünfte aus der Einspeisung im Rahmen einer gemeinsamen kommerziellen Anlage erzielt, ist die Befreiung im Rahmen des Feststellungsverfahrens gemäß [§ 188 BAO](#) (noch) nicht zu berücksichtigen. Der Gewinnanteil ist somit ungekürzt festzustellen und die Befreiung sodann im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens des Beteiligten zu berücksichtigen. Ein Feststellungsverfahren ist aus Vereinfachungsgründen nicht durchzuführen, wenn eine Photovoltaikanlage insb. von einem (Ehe)Paar betrieben wird und das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei allen Personen offensichtlich ist.

Die Einkünfte aus der Photovoltaikanlage sind dem-/denjenigen zuzurechnen, dem/denen die Einkunftsquelle (also die Anlage) zuzurechnen ist (EStR 2000 Rz 104 ff). Nur für diese/n greift auch die Steuerbefreiung (eine „Vervielfachung“ für sämtliche im gleichen Haushalt lebende Personen ist daher nicht möglich). Für die Frage der Einkünftezurechnung ist nicht maßgeblich, wer den Stromliefervertrag abgeschlossen hat.

*Beispiel 1 – Variante:*

*Auf einem Gebäude wird eine netzgekoppelte 20 kWp-Anlage (Volleinspeisung) errichtet und damit 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 25.000 €, die*

*Montagekosten betragen 2.000 €. Dafür wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000 € in Anspruch genommen.*

<i>Kaufpreis</i>	<i>25.000,00</i>
<i>Investitionsförderung</i>	<i>- 2.000,00</i>
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	<i>+ 2.000,00</i>
<i>Steuerliche Anschaffungskosten</i>	<i>25.000,00</i>

<i>Eingespeiste Strommenge</i>	<i>20.000 kWh</i>	<i>100%</i>
<i>Davon steuerfrei</i>	<i>12.500 kWh</i>	<i>62,5%</i>
<i>Davon steuerpflichtig</i>	<i>7.500 kWh</i>	<i>37,5%</i>

*Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und degressiver AfA ergibt sich im ersten Jahr folgende Beurteilung:*

*Einspeistarif: 10,0 Cent pro kWh*

<i>Steuerpflichtige Einspeisung 7.500 kWh à 10,0 Cent</i>	<i>750,00</i>
<i>- IFB (25.000 * 37,5% * 15%)</i>	<i>- 1.406,25</i>
<i>- degressive AfA (25.000 * 37,5% * 30%)</i>	<i>- 2.812,50</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>- 3.468,75</i>

*Aus dem Stromverkauf werden negative Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb iHv 3.468,75 € erzielt.*

*Im Folgejahr ergibt sich folgende Beurteilung:*

<i>Steuerpflichtige Einspeisung 7.500 kWh à 11,0 Cent</i>	<i>825,00</i>
<i>- degressive AfA (Restbuchwert 17.500 * 37,5% * 30%)</i>	<i>- 1.968,75</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>- 1.143,75</i>

*Aus dem Stromverkauf werden negative Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb iHv 1.143,75 € erzielt.*

*Bei Kleinunternehmerpauschalierung ergibt sich im ersten Jahr folgende Beurteilung:*

*Einspeistarif: 10,0 Cent pro kWh*

<i>Steuerpflichtige Einspeisung 7.500 kWh à 10,0 Cent</i>	<i>750,00</i>
<i>- pauschale Betriebsausgaben (750 * 45%)</i>	<i>- 337,50</i>
<i>Zwischenergebnis</i>	<i>412,50</i>
<i>- Gewinnfreibetrag (412,5 * 15%)</i>	<i>- 61,88</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>350,62</i>

*Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 350,62 € erzielt.*

*Im Folgejahr ergibt sich folgende Beurteilung:*

<i>Steuerpflichtige Einspeisung 7.500 kWh à 11,0 Cent</i>	<i>825,00</i>
<i>- pauschale Betriebsausgaben (825 * 45%)</i>	<i>- 371,25</i>
<i>Zwischenergebnis</i>	<i>453,75</i>
<i>- Gewinnfreibetrag (453,75 * 15%)</i>	<i>- 68,06</i>
<i>Ergebnis</i>	<i>385,69</i>

*Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 385,69 € erzielt.*

*Beispiel 2:*

*Der Landwirt L installiert auf Dachflächen seines Betriebes eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Da die Engpassleistung der Anlage die Grenze von 25 kWp übersteigt, steht die Befreiung nicht zu.*

### **2.1.1.3. Körperschaftsteuer – Betrieb gewerblicher Art ([§ 2 KStG 1988](#))**

**16**

Betreibt eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB eine Gemeinde) eine Photovoltaikanlage, hat grundsätzlich 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 sowie KStR 2013 Rz 70, wonach im Allgemeinen auf einen längeren überschaubaren Zeitraum abzustellen sein wird), 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, liegt ein eigener Betrieb gewerblicher Art vor. Liebhaberei ist ausgeschlossen ([§ 5 Z 1 LVO](#)).

Betreibt eine Körperschaft öffentlichen Rechts mehrere Photovoltaikanlagen als Volleinspeiser, ist grundsätzlich für jede Photovoltaikanlage gesondert zu prüfen, ob Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht vorliegen. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (Einheitsbetrieb) ist bei einem organisatorischen Zusammenhang bzw. bei Versorgungsbetrieben möglich (KStR 2013 Rz 67).

Die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988](#) ist auf Körperschaften nicht anwendbar. Etwaige Zuschüsse nach dem [Kommunalinvestitionsgesetz 2017](#) (KIG-Mittel) oder andere Subventionen aus öffentlichen Mitteln sind bei Ermittlung der Anschaffungskosten gemäß [§ 6 Z 10 EStG 1988](#) zu berücksichtigen (vgl. Rz 4).

**17**

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage als Volleinspeiser stellt bei Körperschaften öffentlichen Rechts einen Versorgungsbetrieb gemäß [§ 2 Abs. 3 KStG 1988](#) dar. Dieser kann somit Teil eines Versorgungsbetriebverbundes sein.

**18**

*Beispiel 3a:*

*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 (dh. übersteigen die Umsätze 2.900 €), liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor.*

*Beispiel 3b:*

*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 jeder einzelnen Photovoltaikanlage von wirtschaftlichem Gewicht (dh. übersteigen die Umsätze 2.900 €), liegen jeweils eigene Betriebe gewerblicher Art vor, die bei einem organisatorischen Zusammenhang zu einem (einheitlichen) Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden können.*

#### 2.1.1.4. Sonderthemen

**19**

Bei nach [§§ 34 ff BAO](#) abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften ist eine Volleinspeisung als begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb ([§ 45 Abs. 3 BAO](#)) oder als Gewerbebetrieb ([§ 44 Abs. 1 BAO](#)) zu qualifizieren. Diese führen grundsätzlich zum Verlust der Begünstigung, wenn keine Ausnahmegenehmigung ([§§ 44 Abs. 2](#) oder [45a BAO](#)) vorliegt.

**20**

Steht eine Photovoltaikanlage im Eigentum eines dem [§ 40 Immobilien-Investmentfondsgesetz](#) (ImmobilInvFG) unterliegenden Gebildes, sind die Erträge aus der Einspeisung Bewirtschaftungsgewinne gemäß [§ 14 Abs. 2 Z 1 ImmobilInvFG](#). Diese werden ausschließlich gemäß [§ 14 Abs. 3 ImmobilInvFG](#) ermittelt; die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988](#) greift daher nicht.

**21**

Die Einnahmen aus Gewerbebetrieb stellen eine Erwerbstätigkeit iSd [§ 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) dar.

Randzahlen 22 bis 25: *derzeit frei*

## 2.1.2. Umsatzsteuer

**26**

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage bei Volleinspeisung begründet eine unternehmerische Tätigkeit gemäß [§ 2 UStG 1994](#) (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 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, die OeMAG oder die Energiegemeinschaft steuerbar und idR steuerpflichtig. Besteht die Haupttätigkeit des Abnehmers in Bezug auf die Stromlieferungen in deren Weiterlieferung und ist dessen eigener Verbrauch dieser Stromlieferungen von untergeordneter Bedeutung, geht die Steuerschuld auf das Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder die Energiegemeinschaft als Leistungsempfänger über. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer (vgl. [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#)). Dem Anlagenbetreiber steht der volle Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb der Anlage zu (zu den Anwendungsvoraussetzungen des Nullsteuersatzes ab 1.1.2024 siehe unten). 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 Abschnitt 2.1.1.3. 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 4:*

*Auf einem Einfamilienhaus wird eine netzgekoppelte 20 kWp-Anlage (Volleinspeisung) errichtet und damit 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Dafür wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € in Anspruch genommen.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

<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>
<i>Einspeisung 20.000 kWh à 10 Cent</i>	<i>2.000,00</i>	<i>USt: 400,00</i>

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich ein Vorsteuerabzug von 6.600,00 €. Die Umsatzsteuerschuld für die Stromlieferung geht auf den Leistungsempfänger*

(Energieversorgungsunternehmen) über, sofern die Voraussetzungen des [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#) erfüllt sind. Es liegt sohin ein Vorsteuerüberhang von 6.600,00 € vor.

### Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025

Gemäß [§ 28 Abs. 62 UStG 1994](#) unterliegen die Lieferungen, innergemeinschaftlichen Erwerbe, Einführen und Installationen von Photovoltaikmodulen befristet ab 1. Jänner 2024 dem sogenannten „Nullsteuersatz“ („echte Umsatzsteuerbefreiung“). Voraussetzung ist, dass die Engpassleistung der Photovoltaikanlage (insgesamt) nicht mehr als 35 kWp beträgt und dass die Photovoltaikanlage durch den Betreiber auf oder in der Nähe von bestimmten Gebäuden betrieben wird. Begünstigt sind Gebäude, die Wohnzwecken dienen, die von Körperschaften öffentlichen Rechts genutzt werden oder die von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, genutzt werden. Weitere Voraussetzung ist, dass für die betreffende Photovoltaikanlage bis zum 31. Dezember 2023 kein Antrag auf Investitionszuschuss nach dem Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz ([EAG](#)) eingebracht worden ist. Zu den allgemeinen Ausführungen in Zusammenhang mit dem Nullsteuersatz siehe UStR 2000 Rz 3550 ff.

*Beispiel 5 (siehe Beispiel 4, wobei keine staatliche Investitionsförderung gewährt wurde) nach Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025:*

Kaufpreis	30.000,00	Vorsteuer: 0,00
Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft	+ 3.000,00	Vorsteuer: 0,00
Einspeisung 20.000 kWh à 10 Cent	2.000,00	USt: 400,00

*Aufgrund des Nullsteuersatzes ergibt sich für die Anschaffungskosten keine abziehbare Vorsteuer. Die Umsatzsteuerschuld von 400,00 € für die Stromlieferung geht auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) über, sofern die Voraussetzungen des [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#) erfüllt sind.*

Randzahlen 27 bis 30: *derzeit frei*

### 2.1.3. Elektrizitätsabgabe

31

Stromlieferungen eines Volleinspeisers in das öffentliche Netz und damit an ein „Elektrizitätsunternehmen“ iSd [§ 7 Abs. 1 Z 11 Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetz 2010](#) (EIWOG 2010) unterliegen nicht der Elektrizitätsabgabe ([§ 1 Abs. 1 Z 1 ElAbgG](#)).

Die elektrische Energie, die der Betreiber der Photovoltaikanlage (Volleinspeiser) aus dem öffentlichen Netz für seinen persönlichen Gebrauch bezieht und verbraucht, unterliegt der Elektrizitätsabgabe und ist nicht nach [§ 2 ElAbgG](#) befreit. Abgabenschuldner ist in diesem Fall

das Elektrizitätsversorgungsunternehmen, das dem Betreiber der Photovoltaikanlage die elektrische Energie liefert.

Randzahlen 32 bis 35: *derzeit frei*

## 2.2. Überschusseinspeiser

### 2.2.1. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

#### 2.2.1.1. Allgemeines

36

Bei Überschusseinspeisung stellt die Photovoltaikanlage insoweit eine eigene gewerbliche Einkunftsquelle ([§ 23 EStG 1988](#), [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)) dar, als Strom in das öffentliche Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder eine Energiegemeinschaft geliefert wird. Bei Vorliegen eines anderen Betriebes können die Einkünfte aus der Überschusseinspeisung in der Gewinnermittlung des anderen Betriebes erfasst werden, wenn die erzeugte Energie überwiegend in diesem Betrieb verwendet wird. Bei Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist die Überschusseinspeisung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, wenn die Stromproduktion für den Verkauf an ein Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder eine Energiegemeinschaft als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb (Substanzbetrieb) anzusehen ist (vgl. Rz 42 f.).

37

Die Einnahmen aus der Einspeisung sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Die Aufwendungen/Ausgaben sind in jenem Umfang, in dem die Anlage der Einspeisung in das öffentliche Netz (dem Stromverkauf) dient, Betriebsausgaben. Da der produzierte Strom bei Überschusseinspeisung immer auch unmittelbar der Eigenverwendung dient, ist die Anlage

- insoweit der Privatsphäre zuzuordnen, als der produzierte Strom eigenen privaten Zwecken dient, bzw.
- insoweit der Betriebssphäre zuzuordnen, als der produzierte Strom eigenen betrieblichen (zB gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen) Zwecken dient (vgl. Rz 39).

Gegebenenfalls hat die Aufteilung im Wege der Schätzung zu erfolgen.

Sollte für den privaten Verbrauch und/oder einen betrieblichen Verbrauch zusätzlich auch Strom aus dem öffentlichen Netz bezogen werden, ist dies für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.

38

Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist – entsprechend Abschnitt 2.1.1. – nur dann zu verneinen, wenn die Überschusseinspeisung als Liebhaberei zu qualifizieren ist. Für die Liebhabereibeurteilung ist der Betrieb der Photovoltaikanlage als Tätigkeit iSd [§ 1 Abs. 1 LVO](#) zu beurteilen.

39

Hinsichtlich der Zuordnung der Photovoltaikanlage zum Betriebsvermögen gelten die allgemeinen Grundsätze (EStR 2000 Rz 479 ff). Bei Überschusseinspeisung kann die Anlage sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden. Überwiegende betriebliche Nutzung (Stromeinspeisung, auch wenn steuerfrei) führt zu notwendigem Betriebsvermögen, überwiegende private Nutzung zu Privatvermögen.

40

*Beispiel 6:*

*Mit einer netzgekoppelten 40 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 40.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 49.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € in Anspruch genommen. Der mit der Anlage produzierte Strom wird wie folgt verwendet:*

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

*Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und linearer AfA ergibt sich für das erste Jahr folgende Beurteilung:*

<i>Kaufpreis</i>	<i>49.000,00</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>50.000,00</i>
 <i>Eingespeiste Strommenge: 28.000 kWh</i>	
<i>Einspeistarif: 10,0 Cent pro kWh</i>	
<i>Einspeisung 28.000 kWh à 10,0 Cent</i>	<i>2.800,00</i>
<i>- IFB (50.000 * 15%)</i>	<i>- 7.500,00</i>
<i>- (lineare) AfA (50.000 / 20 Jahre abzüglich 30% Privatanteil)</i>	<i>- 1.750,00</i>
<hr/>	
<i>Ergebnis</i>	<i>- 6.450,00</i>

*Aus dem Stromverkauf werden negative Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb iHv 6.450,00 € erzielt.*

*Im Folgejahr ergibt sich folgende Beurteilung:*

*Eingespeiste Strommenge: 28.000 kWh*

*Einspeistarif: 11,0 Cent pro kWh*

<i>Einspeisung 28.000 kWh à 11,0 Cent</i>	<b>3.080,00</b>
<i>- (lineare) AfA (50.000 / 20 Jahre abzüglich 30% Privatanteil)</i>	<b>- 1.750,00</b>
<i>Zwischenergebnis</i>	<b>1.330,00</b>
<i>- Gewinnfreibetrag (1.330 * 15%)</i>	<b>- 199,50</b>
<i>Ergebnis</i>	<b>1.130,50</b>

*Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 1.130,50 € erzielt.*

*Bei Kleinunternehmerpauschalierung ergibt sich im ersten Jahr folgende Beurteilung:*

*Eingespeiste Strommenge: 28.000 kWh*

*Einspeistarif: 10,0 Cent pro kWh*

<i>Einspeisung 28.000 kWh à 10,0 Cent</i>	<b>2.800,00</b>
<i>- pauschale Betriebsausgaben (2.800 * 45%)</i>	<b>- 1.260,00</b>
<i>Zwischenergebnis</i>	<b>1.540,00</b>
<i>- Gewinnfreibetrag (1.540 * 15%)</i>	<b>- 231,00</b>
<i>Ergebnis</i>	<b>1.309,00</b>

*Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 1.309,00 € erzielt.*

*Im Folgejahr ergibt sich folgende Beurteilung:*

*Eingespeiste Strommenge: 28.000 kWh*

*Einspeistarif: 11,0 Cent pro kWh*

<i>Einspeisung 28.000 kWh à 11,0 Cent</i>	<b>3.080,00</b>
<i>- pauschale Betriebsausgaben (3.080 * 45%)</i>	<b>- 1.386,00</b>
<i>Zwischenergebnis</i>	<b>1.694,00</b>
<i>- Gewinnfreibetrag (1.694 * 15%)</i>	<b>- 254,10</b>
<i>Ergebnis</i>	<b>1.439,90</b>

*Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 1.439,90 € erzielt.*

### 2.2.1.2. Steuerbefreiung

41

Die Ausführungen zu Volleinspeisern in Rz 14 f gelten entsprechend auch für Überschusseinspeiser.

*Beispiel 7:*

- a) A installiert auf seinem Eigenheim eine Photovoltaikanlage mit 16 kWp. Damit werden 16.000 kWh Strom produziert. 12.000 kWh davon verbraucht er für den privaten

*Eigenbedarf selbst, der Rest (4.000 kWh) wird ins öffentliche Netz eingespeist. Sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei.*

*b) B hat bereits auf seinem Eigenheim in Niederösterreich eine Photovoltaikanlage mit 15 kWp installiert. Nun rüstet er auch sein Ferienhaus in Salzburg mit einer weiteren Photovoltaikanlage mit 15 kWp aus. Aus beiden Anlagen werden in Summe 14.000 kWh ins öffentliche Netz eingespeist. B steht die Befreiung für beide Anlagen dem Grunde nach zu, weil diese jeweils die Engpassleistung von 35 kWp und die Anschlussleistung von 25 kWp nicht übersteigen. Der „Freibetrag“ steht allerdings nur einmal pro Steuerpflichtigem zu, sodass die Einkünfte aus der Einspeisung von 1.500 kWh steuerpflichtig sind.*

*c) Das Ehepaar C und D installiert auf seinem Eigenheim eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp. Damit werden 20.000 kWh Strom produziert. 10.000 kWh davon verbrauchen sie für den privaten Eigenbedarf selbst, der Rest (10.000 kWh) wird ins öffentliche Netz eingespeist. Ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO kann unterbleiben, sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei.*

*d) Die Gewerbetreibende E errichtet auf dem Dach ihres Betriebsgebäudes eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp. Von den erzeugten 20.000 kWh Strom verbraucht sie 15.000 kWh im Betrieb und 5.000 kWh werden eingespeist. Die Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei. Die Betriebsausgaben iZm der Anlage sind nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu kürzen. Daher können nur 75% im Gewerbebetrieb abgezogen werden. Der Investitionsfreibetrag steht – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – von den vollen Anschaffungskosten zu.*

*e) Der Landwirt F hat bereits auf seiner Maschinenhalle eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp installiert. Von dem produzierten Strom werden 15.000 kWh ins öffentliche Netz eingespeist. Nun rüstet er auch seinen Stall mit einer weiteren Photovoltaikanlage mit 40 kWp aus. Beide Photovoltaikanlagen sind technisch getrennt und verfügen über einen eigenen Wechselrichter sowie einen eigenen Stromzähler. Die Befreiung steht für die erste Photovoltaikanlage dem Grunde nach zu, weil diese die Engpassleistung von 35 kWp und die Anschlussleistung von 25 kWp nicht übersteigt. F kann die Steuerbefreiung für 12.500 kWh in Anspruch nehmen, sodass die Einkünfte aus der Einspeisung von 2.500 kWh aus der ersten Anlage sowie die Einkünfte aus der zweiten Anlage steuerpflichtig sind. Zu Nebenbetrieben siehe Rz 42 f.*

#### *Beispiel 8:*

*Mit einer im Vorjahr angeschafften netzgekoppelten 30 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung, Anschlussleistung 15.000 kWh) werden insgesamt 30.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 40.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € in Anspruch genommen.*

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

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

Es ergibt sich folgende Beurteilung:

<i>Kaufpreis</i>	<b>40.000,00</b>
<i>Investitionsförderung</i>	- 2.000,00
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	+ 3.000,00
<b>Steuerliche Anschaffungskosten</b>	<b>41.000,00</b>

<i>Produzierte Strommenge</i>	<b>30.000 kWh</b>	<b>100%</b>
<i>Privat verbrauchte Strommenge</i>	6.000 kWh	20%
<i>In der Tischlerei verbrauchte Strommenge</i>	9.000 kWh	30%
<i>Eingespeiste Strommenge</i>	15.000 kWh	50%
<i>Davon steuerfrei (kWh)</i>	12.500	41,67%
<i>Davon steuerpflichtig (kWh)</i>	2.500	8,33%

*Einspeistarif: 10,0 Cent pro kWh*

<i>Steuerpflichtige Einspeisung 2.500 kWh à 10,0 Cent</i>	<b>250,00</b>
<i>- lineare AfA (41.000 / 20 Jahre abzüglich 91,67% Anteil für eigene private, betriebliche und steuerfreie Zwecke)</i>	- 170,83
<b>Zwischenergebnis</b>	<b>79,17</b>
<i>- Gewinnfreibetrag (79,17 * 15%)</i>	- 11,88
<b>Ergebnis</b>	<b>67,29</b>

Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 67,29 € erzielt.

Die anteilige AfA, die der Stromproduktion für die eigene Tischlerei zuzuordnen ist, das sind 615,00 € (41.000 / 20 x 30%) ist im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für diesen Betrieb zu berücksichtigen.

### 2.2.1.3. Überschusseinspeisung bei Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

42

Durch Wind-, Solar- oder Wasserkraftwerke gewonnene Energie stellt kein Urprodukt im Sinne des [§ 21 EStG 1988](#) 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 der nicht für diese Zwecke verwendeten Strommenge (private Zwecke und/oder eigene andere betriebliche Zwecke

sowie Überschusseinspeisung) gegenüberzustellen. Überwiegt dabei die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unmittelbar verwendete Strommenge, liegt hinsichtlich der Überschusseinspeisung ein (Substanz)Nebenbetrieb, andernfalls eine gewerbliche Tätigkeit ([§ 23 EStG 1988](#)) vor.

Die Steuerbefreiung gilt auch für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

### 43

Bei Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung sind die Einkünfte aus dem (Substanz)Nebenbetrieb in die Grenze von 55.000 € (seit der Veranlagung 2025) gemäß [§ 7 LuF-PauschVO 2015](#) nicht einzubeziehen. Die Einkünfte daraus sind gesondert zu erfassen, soweit nicht die Einkommensteuerbefreiung zur Anwendung gelangt.

Dementsprechend stellen sämtliche Einnahmen aus der Überschusseinspeisung Betriebseinnahmen dar. Hinsichtlich der Aufwendungen/Ausgaben gilt:

- In jenem Umfang, in dem die Anlage dem steuerpflichtigen Stromverkauf dient, sind sie (im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gesondert zu berücksichtigende) Betriebsausgaben des (Substanz)Nebenbetriebs.
- In jenem Umfang, in dem die Anlage unmittelbar eigenen land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, sind sie Betriebsausgaben des Hauptbetriebs, 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.

#### *Beispiel 9:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (12 kWp, 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 120,00 € 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 grundsätzlich als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte zu erfassen. Die Einnahmen aus dem Stromverkauf von 1.200 kWh fallen aber unter die Steuerbefreiung. Die AfA ist in dem Umfang, der in das Netz eingespeisten steuerfreien Strommenge entspricht (10%), nicht abzugsfähig. Hinsichtlich des auf den land- und forstwirtschaftlichen Eigenbedarf entfallenden Teiles der Anschaffungskosten (60%) ist die AfA von der Pauschalierung erfasst und nicht gesondert abzugsfähig.*

### *Beispiel 10:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (10 kWp, 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 200,00 € 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 von 2.000 kWh stellen gewerbliche Einkünfte dar, sind aber steuerfrei. Die AfA ist in dem Umfang, der in das Netz eingespeisten steuerfreien Strommenge entspricht (20%), nicht zu berücksichtigen.*

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

### *Beispiel 10 – Variante:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (40 kWp, Überschusseinspeisung) werden insgesamt 40.000 kWh Strom produziert und wie folgt verwendet:*

- *14.000 kWh (35% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den (privaten) Eigenbedarf produziert,*
- *18.000 kWh (45% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen (pauschalierten) Land- und Forstwirtschaft verwendet,*
- *8.000 kWh (20% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen um 800,00 € 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 in dem Umfang, der in das Netz eingespeisten Strommenge entspricht (20%), im Rahmen des Gewerbebetriebs 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 abzugängig.*

### *Beispiel 11:*

*Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (16 kWp, 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 (pauschalierten) 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 80,00 € 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 Betriebs (10%).*

*Die Einnahmen aus dem Stromverkauf fallen unter die Steuerbefreiung, daher ist die AfA im Umfang, der der in das Netz eingespeisten Strommenge entspricht (5%) im Rahmen der gewerblichen Überschusseinspeisung (Stromverkauf) nicht zu berücksichtigen.*

*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 Stroms ist die anteilige AfA (60%) als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.*

*Überdies kann im Jahr der Anschaffung ein IFB geltend gemacht werden.*

44

Betreiben mehrere Personen, die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Form einer Mitunternehmerschaft bewirtschaften, gemeinsam eine gewerbliche Photovoltaikanlage, liegt eine von der land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft zu unterscheidende gewerbliche Mitunternehmerschaft vor.

45

Zu Grundstücksüberlassungen an Dritte für den Betrieb einer Photovoltaikanlage vgl. EStR 2000 Rz 5190 ff.

#### 2.2.1.4. Körperschaftsteuer – Betrieb gewerblicher Art ([§ 2 KStG 1988](#))

46

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 einer Schule mit Strom), ist die Stromproduktion der hoheitlichen Sphäre zuzuordnen und steuerlich unbeachtlich.
- Soweit der mit der Anlage produzierte Strom unmittelbar einem bestehenden Betrieb gewerblicher Art (zB Kindergarten) dient, ist die Stromproduktion diesem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen.

- Wird darüber hinaus der mit der Anlage produzierte Strom in das Stromnetz eingespeist und ist die Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht (vgl. dazu KStR 2013 Rz 68, 70), 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 12a:*

*Eine Anlage auf einem Kindergarten (Betrieb gewerblicher Art) versorgt diesen unmittelbar mit Strom. Der nicht unmittelbar verwendete 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 12b:*

*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.*

*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.*

*Beispiel 13:*

*Eine Gemeinde betreibt auf dem Dach des Kindergartens (BgA) und auf dem Rathaus Photovoltaikanlagen, die technisch unabhängig voneinander betrieben werden. Die Photovoltaikanlage auf dem Kindergarten wird zu 80% für den Eigenbedarf verwendet; die Photovoltaikanlage auf dem Rathaus wird zu 10% für die Versorgung des Rathauses verwendet; der nicht selbst verbrauchte Strom wird jeweils in das öffentliche Netz eingespeist. Sofern die Photovoltaikanlagen jeweils Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht (mind. 2.900 €) aus der Einspeisung erzielen, liegen zwei Betriebe gewerblicher Art vor. Eine Zusammenfassung der beiden Betriebe ist unter den allgemeinen Voraussetzungen (einem organisatorischen Zusammenhang) möglich.*

47

Betreibt eine Körperschaft öffentlichen Rechts mehrere Photovoltaikanlagen als Überschusseinspeiser, ist grundsätzlich für jede Photovoltaikanlage gesondert zu prüfen, ob Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht vorliegen. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (Einheitsbetrieb) ist bei einem organisatorischen Zusammenhang bzw. bei Versorgungsbetrieben möglich (KStR 2013 Rz 67).

## 2.2.1.5. Sonderthemen

48

Bei nach [§§ 34 ff BAO](#) abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften kann eine für den Eigenverbrauch dimensionierte Photovoltaikanlage als entbehrlicher Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 1 BAO](#)) angesehen werden. Ist von vornherein – über die Nutzungsdauer der Anlage betrachtet – in einem nicht unwesentlichen Ausmaß ein Überschuss und eine Einspeisung geplant, liegt idR ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb ([§ 45 Abs. 3 BAO](#)) oder ein Gewerbebetrieb ([§ 44 Abs. 1 BAO](#)) vor. Diese führen grundsätzlich zum Verlust der Begünstigung, wenn keine Ausnahmegenehmigung ([§§ 44 Abs. 2](#) oder [45a BAO](#)) vorliegt.

49

Bei Photovoltaikanlagen, die von einer gemeinnützigen Bauvereinigung betrieben werden, ist der Betrieb einer für den Eigenverbrauch dimensionierten Photovoltaikanlage unter den Begriff Gemeinschaftseinrichtungen iSd [§ 7 Abs. 3 Z 4 WGG](#) zu subsumieren, der zu den nicht genehmigungspflichtigen Geschäften einer gemeinnützigen Bauvereinigung gehört (KStR 2013 Rz 230) und die daraus erzielten Einkünfte sind von der Befreiung des [§ 5 Z 10 KStG 1988](#) erfasst.

50

Siehe auch Abschnitt 2.1.1.4.

Randzahlen 51 bis 55: *derzeit frei*

## 2.2.2. Umsatzsteuer

### 2.2.2.1. Unternehmereigenschaft

56

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](#) zu beurteilen ist, ist nach [§ 6 LVO](#) eine umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei ausgeschlossen.

Bei Überschusseinspeisung sind sämtliche Stromlieferungen an das Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder die Energiegemeinschaft steuerbar und idR steuerpflichtig (Ausnahme bei Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#)). Besteht die Haupttätigkeit des Abnehmers in Bezug auf den Erwerb der Stromlieferungen in deren Weiterlieferung und ist dessen eigener Verbrauch dieser Stromlieferungen von untergeordneter Bedeutung, geht die Steuerschuld auf das

Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder die Energiegemeinschaft als Leistungsempfänger über. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer (vgl. [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#)).

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 die Anlage sowie für die damit zusammenhängenden laufenden Aufwände nicht zu. Die Besteuerung eines Entnahmeeigenverbrauchs ([§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#)) ist daher nicht vorgesehen.

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

Zum Nullsteuersatz gemäß [§ 28 Abs. 62 UStG 1994](#) (Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025) siehe Abschnitt 2.1.2.

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

57

Grundsätzlich steht dem Anlagenbetreiber bei voller Zuordnung der Anlage zum Unternehmen (zur abweichenden Zuordnung siehe UStR 2000 Rz 1902) 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 anteiligen laufenden und sonstigen Aufwendungen (Betriebskosten, usw.) der Anlage zusammen.

*Beispiel 14:*

*Mit einer netzgekoppelten 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € 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 an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

<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>

<i>Einspeisung 14.000 kWh à 10 Cent</i>	1.400,00	USt: 280,00
<i>Entnahme (Privatanteil 30% der AfA)</i>	465,00	USt: 93,00

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich eine Umsatzsteuerschuld von 280,00 €, die auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) übergeht, sofern die Voraussetzungen des § 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer. Die Umsatzsteuerschuld von 93,00 €, die auf die anteilige Privatnutzung entfällt, kann nicht auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) übergehen. Der Vorsteuerabzug im Jahr der Anschaffung beträgt 6.600,00 €. Insgesamt ergibt sich daher ein Vorsteuerüberhang von 6.507,00 €.*

### Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025

*Beispiel 15 (siehe Beispiel 14, wobei keine staatliche Investitionsförderung gewährt wurde) nach Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025:*

<i>Kaufpreis</i>	30.000,00	Vorsteuer: 0,00
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	+ 3.000,00	Vorsteuer: 0,00
<i>Einspeisung 14.000 kWh à 10 Cent</i>	1.400,00	USt: 280,00
<i>Entnahme (Privatanteil 30% der AfA)</i>	495,00	USt: 0,00

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich eine Umsatzsteuerschuld von 280,00 €, die auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) übergeht, sofern die Voraussetzungen des § 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer. Mangels Vorsteuerabzug unterliegt die anteilige Privatnutzung nicht der Umsatzsteuer.*

### Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994

58

Im Fall der Überschusseinspeisung ist der Vorsteuerabzug aus Anschaffung, Inbetriebnahme und Betrieb der Anlage 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 (das heißt zu mehr als 50%) 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 1988 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 (siehe Abschnitt 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 im Zusammenhang mit von [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) erfassten Anlagen berechtigen ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug.

Ändern sich innerhalb des Berichtigungszeitraums die für diese Betrachtung maßgeblichen Umstände (Über- oder Unterschreiten der Überwiegengrenze), so ist eine Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) vorzunehmen (zur Abgrenzung zwischen Leistungen iZm Grundstücken und beweglichen körperlichen Gegenständen bei Solaranlagen vgl. Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer, BMF-010219/0163-VI/4/2012, wonach grundsätzlich von einem beweglichen körperlichen Gegenstand ausgegangen werden kann, wenn die Entfernung der Photovoltaikanlage ohne Zerstörung der Substanz des Gebäudes leicht möglich ist).

Der Verkauf des Stroms an das Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder die Energiegemeinschaft kann in den Fällen, in denen der Vorsteuerabzug für Anschaffung, Inbetriebnahme und Betrieb der Anlage gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) nicht zusteht, als nicht steuerbar angesehen werden. Kommt es zur Verbrauchsänderung in den Folgejahren (zB wenn der Privatverbrauch auf 50% oder weniger der gesamten erzeugten Energie sinkt) und greift der Vorsteuerausschluss nicht mehr, kann die Vorsteuer für den Betrieb ab dem Jahr der Verbrauchsänderung geltend gemacht werden. Gleichzeitig mit dem Vorsteuerabzug ist die Lieferung der produzierten Energie als steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz zu behandeln. Tritt eine solche Änderung innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraumes ein, so ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

*Beispiel 16:*

*Mit einer netzgekoppelten 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € 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 an ein Energieversorgungsunternehmen 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 das Energieversorgungsunternehmen kann in diesem Fall als nicht steuerbar angesehen werden.*

*Mangels Vorsteuerabzugs erfolgt keine Besteuerung einer Entnahme gemäß [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#).*

## Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025

*Beispiel 17:*

*Mit einer netzgekoppelten 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €, wobei der Nullsteuersatz zur Anwendung kommt. Es wird keine staatliche Investitionsförderung gewährt. 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 an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

*Mangels Vorsteuerabzugs erfolgt keine Besteuerung einer Entnahme gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994. Der Verkauf des Stroms an das Energieversorgungsunternehmen kann in diesem Fall als nicht steuerbar angesehen werden.*

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

59

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 geschätzten Stromverbrauch zu erfolgen.

Übersteigt die aus der konkreten Photovoltaikanlage für private Zwecke entnommene Strommenge die Summe aus der entgeltlich ins Energienetz abgegebenen und der für andere unternehmerische Zwecke genutzten 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 18:*

*Mit einer netzgekoppelten 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € 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 verwendet,*
- *10.000 kWh (50% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung:*

Kaufpreis	30.000,00	Vorsteuer: 6.000,00
Investitionsförderung	- 2.000,00	iR echter Zuschuss
Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft	+ 3.000,00	Vorsteuer: 600,00
<i>Einspeisung 10.000 kWh à 10 Cent</i>	<i>1.000,00</i>	<i>USt: 200,00</i>
<i>Entnahme (Privatanteil 20% der AfA)</i>	<i>310,00</i>	<i>USt: 62,00</i>

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich daher eine Umsatzsteuerschuld von 200,00 €, die auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) übergeht, sofern die Voraussetzungen des § 222 iVm § 1 UStBBKV erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer. Die Umsatzsteuerschuld von 62,00 €, die auf die anteilige Privatnutzung entfällt, kann nicht auf den Leistungsempfänger übergehen. Der Vorsteuerabzug im Jahr der Anschaffung beträgt 6.600,00 €. Insgesamt ergibt sich daher ein Vorsteuerüberhang von 6.538,00 €.*

*Beispiel 19:*

*Wie Beispiel 18, 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 und an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft.

*Da die Anschaffungskosten der Anlage ertragsteuerlich (§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988) überwiegend nicht abzugsfähig sind, ist der Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen. Der Verkauf des Stroms an das Energieversorgungsunternehmen kann in diesem Fall als nicht steuerbar angesehen werden.*

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

#### **Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025**

Zum Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes gemäß § 28 Abs. 62 UStG 1994 siehe Beispiele 15 und 17 sinngemäß.

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

**60**

Die Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erfolgt nach den unter Abschnitt 2.2.1.3. 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 13%.

**Beispiel 20:**

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 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 13%. Die Entnahme des elektrischen Stroms für private Zwecke ist steuerbar und steuerpflichtig, unterliegt jedoch dem Pauschalsteuersatz von 10%, was zu keiner (zusätzlichen) Steuerbelastung führt. [§ 222 iVm § 1 UStBBKV](#) ist gemäß [§ 19 Abs. 1d iVm § 22 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht anwendbar.

**Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025****Beispiel 21:**

Mit einer netzgekoppelten Photovoltaikanlage (Überschusseinspeisung), deren Anschaffung dem Nullsteuersatz gemäß [§ 28 Abs. 62 UStG 1994](#) unterliegt, 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 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 Umsätze aus der Einspeisung unterliegen dem Pauschalsteuersatz von 13%. Mangels Vorsteuerabzug unterliegt die anteilige Privatnutzung nicht der Umsatzsteuer.

Liegt kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, hat eine Aufteilung der Vorsteuern zu erfolgen (vgl. UStR 2000 Rz 2908). Die iZm der Überschusseinspeisung abgegebenen Stromlieferungen an das Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder die Energiegemeinschaft sind steuerbar und steuerpflichtig (Normalsteuersatz).

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.

Diese Entnahme ist – siehe die ertragsteuerrechtliche Beurteilung – zur Gänze außerhalb der Land- und Forstwirtschaft anzusehen. Es steht daher insoweit der volle Vorsteuerabzug zu.

*Beispiel 22:*

*Mit einer netzgekoppelten 10 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 10.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 30.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €. Es wird eine staatliche Investitionsförderung iHv 2.000,00 € in Anspruch genommen. Der mit der Anlage produzierte Strom wird 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 verkauft.

Kaufpreis	30.000,00	Vorsteuer: 6.000,00
Investitionsförderung	- 2.000,00	iHv echter Zuschuss
Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft	+ 3.000,00	Vorsteuer: 600,00
<i>Davon abziehbar: 55%</i>		3.630,00
<i>Bereits abpauschaliert: 45%</i>		2.970,00
<i>Einspeisung 2.000 kWh à 10 Cent</i>	200,00	USt: 40,00
<i>Entnahme (Privatanteil 35% der AfA)</i>	542,50	USt: 108,50

*Die Überschusseinspeisung ist nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, weil der produzierte Strom überwiegend für den privaten Eigenbedarf und den Stromverkauf verwendet wird (55%). 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 iZm 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 – analog der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung – nicht der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Es steht daher insoweit der volle Vorsteuerabzug zu.*

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich eine Umsatzsteuerschuld von 40,00 €, die auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) übergeht, sofern die Voraussetzungen des § 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer. Die Umsatzsteuerschuld von 108,50 €, die auf die anteilige Privatnutzung entfällt, kann nicht auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) übergehen. Es ergibt sich somit neben der pauschalen Vorsteuer (§ 22 UStG 1994) ein Vorsteuerabzug im Jahr der Anschaffung von 3.630,00 €. Insgesamt liegt daher ein Vorsteuerüberhang von 3.521,50 € vor.*

### Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025

*Zum Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes gemäß § 28 Abs. 62 UStG 1994 siehe Beispiele 15 und 17 sinngemäß.*

**Beispiel 23:**

*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 (pauschalierten) 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 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. Die Steuerschuld hinsichtlich des in das Netz eingespeisten und verkauften Stroms (5%), geht auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) über, sofern die Voraussetzungen des § 222 iVm § 1 UStBBKV erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet in diesem Fall für diese Steuer.*

**Rechtslage von 1.1.2024 bis 31.3.2025**

*Zum Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes gemäß § 28 Abs. 62 UStG 1994 siehe Beispiele 15 und 17 sinngemäß.*

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

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

**61**

Das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art richtet sich nach den Ausführungen unter Abschnitt 2.2.1.4.

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 UStG 1994](#) (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 24:*

*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 iZm dem Kindergarten ist ebenfalls dem Betrieb gewerblicher Art „Kindergarten“ zuzurechnen.*

*Es steht der volle Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb der Anlage zu (von 1.1.2024 bis 31.3.2025 kann der Nullsteuersatz zur Anwendung kommen, weshalb es im Zusammenhang mit der Errichtung keinen Vorsteuerabzug gibt). Die Umsatzsteuerschuld, die aufgrund der Netzeinspeisung entsteht, geht auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) über, sofern die Voraussetzungen des [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#) erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer.*

*Beispiel 25:*

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

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

*Die Lieferung des nicht unmittelbar verwendeten Stroms ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Umsatzsteuerschuld, die aufgrund der Netzeinspeisung entsteht, geht auf den Leistungsempfänger (Energieversorgungsunternehmen) über, sofern die Voraussetzungen des [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#) erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer. 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 (bei beweglichen körperlichen Gegenständen) bzw. 19 Jahren (bei unbeweglichen körperlichen Gegenständen) zu berichtigen.*

Von 1.1.2024 bis 31.3.2025 kann für die Errichtung der Anlage der Nullsteuersatz zur Anwendung kommen, weshalb die Entnahme des Stroms für hoheitliche Zwecke mangels Vorsteuerabzug zu keiner Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994](#) führt.

Randzahlen 62 bis 65: *derzeit frei*

## 2.2.3. Elektrizitätsabgabe

66

Die Lieferungen und der Verbrauch (selbst erzeugter) elektrischer Energie im Steuergebiet unterliegen grundsätzlich der Elektrizitätsabgabe ([§ 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 ElAbgG](#)). Soweit der Überschusseinspeiser den von ihm erzeugten Strom in das öffentliche Netz und damit an ein „Elektrizitätsunternehmen“ iSd [§ 7 Abs. 1 Z 11 EIWOG 2010](#) liefert, sind die Lieferungen nicht steuerbar ([§ 1 Abs. 1 Z 1 ElAbgG](#)). Der Eigenverbrauch ist steuerbar und steuerpflichtig. Hingewiesen sei darauf, dass die Begünstigungen für den Eigenverbrauch elektrischer Energie – auch von Überschusseinspeisern – in den letzten Jahren mehrfach geändert wurden und auch weiter geändert werden. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die aktuelle Rechtslage.

67

Bis zu einer Freigrenze in Höhe von 5.000 kWh/Jahr ist der Verbrauch von selbst erzeugter elektrischer Energie unabhängig vom eingesetzten Energieträger steuerfrei. Wird diese Freigrenze überschritten, ist die gesamte selbst erzeugte und verbrauchte Menge elektrischer Energie steuerpflichtig ([§ 2 Abs. 1 Z 3 ElAbgG](#)). Betreffend Verfahrensausnahmen (insb. Entfall von Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten) wird auf [§ 4 Abs. 6 Z 1 der Elektrizitätsabgabe-Eigenstrombefreiungsverordnung](#) – ElAbg-ESBV, BGBl. II Nr. 82/2021 idF BGBl. II Nr. 121/2025 (früher Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Umsetzung des Elektrizitätsabgabegesetzes im Bereich mittels Photovoltaik erzeugter elektrischer Energie - [ElAbgG-UmsetzungsV](#)) verwiesen.

68

Weiters kann für elektrische Energie, die aus einem erneuerbaren Energieträger erzeugt und vom Erzeuger (einschließlich bestimmter Erzeugergemeinschaften, siehe Abschnitt 3.2.3.) selbst verbraucht wird, gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 4 ElAbgG](#) eine unbegrenzte Befreiung von der Elektrizitätsabgabe in Anspruch genommen werden. Nähere Regelungen dazu, insb. betreffend weitere Befreiungsvoraussetzungen (zB Anzeige der Aufnahme des Betriebs einer begünstigten Anlage, [§ 3 Abs. 2](#)) und Verfahren ([§ 4](#), siehe insb. Abs. 5 und 6 mit Verfahrenserleichterungen), befinden sich in der [ElAbg-ESBV](#).

Auch eine Zwischenspeicherung oder eine zwischenzeitliche Einspeisung in öffentliche Netze und spätere Wiederentnahme (innerhalb desselben Kalenderjahres) führt nicht zum Ausschluss der Befreiung, da damit ein Ausgleich für Erzeugungs- und Verbrauchsspitzen ermöglicht wird (siehe auch [§ 4 Abs. 7 ElAbg-ESBV](#) betreffend die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung im Wege einer Vergütung). Hingegen sind Strommengen, die von begünstigten Elektrizitätserzeugern an einem anderen Ort verbraucht werden, von der Befreiung nicht erfasst ([§ 3 Abs. 5 ElAbg-ESBV](#)).

Eine Selbsterzeugung kann auch dann vorliegen, wenn sich die Stromerzeugungsanlage nicht im Eigentum der begünstigten Elektrizitätserzeuger befindet und bzw. oder begünstigte Elektrizitätserzeuger den operativen Betrieb und die Wartung der Stromerzeugungsanlage einem Betreiberunternehmen übertragen, das die Elektrizität in ihrem Auftrag und nach ihren Anweisungen erzeugt. Die Übertragung darf jedoch nicht die Verpflichtungen und Verantwortlichkeiten gegenüber der Finanzbehörde umfassen.

69

Schuldner der Elektrizitätsabgabe für den selbst erzeugten und verbrauchten Strom ist der Überschusseinspeiser. Das Vorliegen der Unternehmereigenschaft iSd [§ 2 UStG 1994](#) ist nicht Voraussetzung, um Schuldner der Elektrizitätsabgabe zu werden. Die Elektrizitätsabgabe beträgt 0,015 Euro je kWh. Sie ist monatsweise selbst zu berechnen und bis zum 15. des auf den Kalendermonat der Verwirklichung des Abgabentatbestands zweitfolgenden Monats (Fälligkeitstag) an das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Abgabenschuldners bzw. des Verwenders zuständige Finanzamt zu entrichten ([§ 5 Abs. 5 EIAbgG](#)).

70

Wird zusätzlich noch Strom für den eigenen Bedarf aus dem öffentlichen Netz bezogen, unterliegt die Lieferung durch ein Elektrizitätsunternehmen an den Betreiber der Photovoltaikanlage (Überschusseinspeiser) ebenfalls der Elektrizitätsabgabe und ist nicht nach [§ 2 EIAbgG](#) befreit. Die Verrechnung erfolgt hier durch das liefernde Elektrizitätsunternehmen.

Randzahlen 71 bis 75: *derzeit frei*

## 2.3. Inselbetrieb

### 2.3.1. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

76

Beim Inselbetrieb wird der produzierte Strom ausschließlich zur Eigenbedarfsdeckung verwendet und nicht in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Je nach Verwendung des produzierten Stroms ist die Anlage der Privatsphäre bzw. hoheitlichen Sphäre oder der Sphäre der Einkünfterzielung 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.
- 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 (vgl. EStR 2000 Rz 479 ff). Die Aufwendungen/Ausgaben aus dem Betrieb der Anlage stellen Betriebsausgaben oder

Werbungskosten dar und sind entweder voll abzugsfähig oder (bei natürlichen Personen) gegebenenfalls von einem Betriebsausgabenpauschale erfasst.

- 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 Betriebs gewerblicher Art verwendet wird, ist die Anlage diesem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen und die Aufwendungen/Ausgaben sind im Rahmen der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen.

Randzahlen 77 bis 80: *derzeit frei*

### **2.3.2. Umsatzsteuer**

**81**

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 (siehe Abschnitt 2.2.2.2.) oder einer gemischt unternehmerischen und hoheitlichen Nutzung (siehe Abschnitt 2.2.2.5.) gelten die Ausführungen zur Überschusseinspeisung entsprechend.

Zur abweichenden Zuordnung zum Unternehmen siehe Abschnitt 2.2.2.1.

Randzahlen 82 bis 85: *derzeit frei*

### **2.3.3. Elektrizitätsabgabe**

**86**

Die Ausführungen unter Abschnitt 2.2.3. gelten entsprechend.

Randzahlen 87 bis 99: *derzeit frei*

### 3. Energiegemeinschaften

#### 3.1. Allgemeines

100

Eine Energiegemeinschaft ist ein Zusammenschluss von mindestens zwei Teilnehmern zur gemeinsamen Produktion, Speicherung und Verwertung von Energie.

##### 3.1.1. Rechtsgrundlagen

101

Bereits seit dem Jahr 2017 besteht die Möglichkeit der gemeinsamen Erzeugung und Nutzung von Strom in Form gemeinschaftlicher Erzeugungsanlagen nach [§ 16a Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetz 2010](#) (ElWOG 2010).

Mit dem Beschluss des Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes (EAG, insb. [§ 79 EAG](#)) sowie Änderungen im ElWOG 2010 (insb. [§§ 16b ff](#)) im Jahr 2021 wurden ergänzend zwei Modelle von Energiegemeinschaften geschaffen, die eine Beteiligung an der Energiewende ermöglichen und das Energiesystem dezentralisieren sollen.

102

Gemäß [§ 111 Abs. 8 ElWOG 2010](#) ist die Mitgliedschaft mit einer Verbrauchs- oder Erzeugungsanlage an mehr als einer gemeinschaftlichen Erzeugungsanlage, Bürgerenergiegemeinschaft oder Erneuerbare-Energie-Gemeinschaft möglich. Die Mehrfachteilnahme können sowohl Volleinspeiser, Überschusseinspeiser als auch reine Verbraucher nutzen. Seit April 2024 kann jede Erzeugungs- oder Verbrauchsanlage an bis zu fünf Energiegemeinschaften gleichzeitig teilnehmen und aus diesen Energiegemeinschaften Strom beziehen oder den Energiegemeinschaften Strom zur Verfügung stellen. Diese müssen nicht dasselbe Modell haben und können kombiniert werden. Die Regelung, zu welchen Teilen Strom den jeweiligen Energiegemeinschaften zur Verfügung gestellt wird bzw. aus den jeweiligen Energiegemeinschaften bezogen wird, erfolgt durch den Teilnahmefaktor.

Randzahlen 103 bis 105: *derzeit frei*

##### 3.1.2. Arten von Energiegemeinschaften

###### 3.1.2.1. Erneuerbare-Energie-Gemeinschaft (EEG)

106

Eine EEG muss gemäß [§ 79 Abs. 2 EAG](#) aus mindestens zwei Mitgliedern oder Gesellschaftern bestehen und kann als Personengesellschaft oder Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (zB OG, KG, GmbH & Co KG, Verein, Genossenschaft, GmbH) gegründet werden. Mitglieder oder Gesellschafter einer EEG dürfen natürliche Personen, Gemeinden,

Rechtsträger von Behörden in Bezug auf lokale Dienststellen und sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts oder kleine und mittlere Unternehmen sein. Bei Privatunternehmen darf die Teilnahme nach [§ 79 Abs. 2 letzter Satz EAG](#) nicht deren gewerbliche oder berufliche Haupttätigkeit sein.

Der Hauptzweck einer EEG darf nicht im finanziellen Gewinn liegen. Soweit sich dies nicht schon aus der Gesellschaftsform ergibt, ist dies in der Satzung festzuhalten. Die EEG hat ihren Mitgliedern oder den Gebieten, in denen sie tätig ist, vorrangig ökologische, wirtschaftliche oder sozialgemeinschaftliche Vorteile zu bringen.

107

Die EEG darf gemäß [§ 79 Abs. 1 EAG](#) Energie (Strom und Wärme) aus erneuerbaren Quellen erzeugen, die eigenerzeugte Energie verbrauchen, speichern oder verkaufen. Sie ist auch befugt, im Bereich der Aggregierung tätig zu sein und andere Energiedienstleistungen zu erbringen. Sie darf somit keinen Strom – zB von ihren Mitgliedern – zukaufen.

Eine örtliche Einschränkung der Teilnahmemöglichkeit an einer EEG folgt aus [§ 16c Abs. 2 EIWOG 2010](#), der den einzuhaltenden Nahebereich der EEG definiert. Demnach müssen innerhalb einer EEG die Verbrauchsanlagen der Mitglieder mit den Erzeugungsanlagen über das Verteilernetz im Konzessionsgebiet eines Netzbetreibers verbunden sein. Erfolgt die Durchleitung über ein Niederspannungs-Verteilernetz und den Niederspannungsteil der Transformatortstation (Netzebenen 6 und 7 → Versorgungsbereich eines Trafos) liegt eine „Lokale EEG“ vor. Bei einer Durchleitung über das Mittelspannungsnetz und die Mittelspannungs-Sammelschiene im Umspannwerk ([Netzebene 4 – eingeschränkt auf die Sammelschiene im Umspannwerk], 5, 6 und 7 → Versorgungsbereich einer Sammelschiene/eines Umspannwerks) spricht man von einer „Regionalen EEG“. Dadurch weisen die Erzeugungsanlagen Verbrauchernähe auf. Die Inanspruchnahme der höheren Netzebenen 1 bis 4 für die Durchleitung von Energie aus Erzeugungsanlagen oder Speichern zu Verbrauchsanlagen ist nach [§ 16c Abs. 2 EIWOG 2010](#) nicht zulässig.

Die erzeugte Energie wird auf Basis von Viertelstundenwerten den Verbrauchern zugeordnet (statisches oder dynamisches Modell).

Abhängig von der für die Durchleitung verwendeten Netzebenen ermäßigt sich für EEG das arbeitsbezogene Netznutzungsentgelt.

### 3.1.2.2. Bürgerenergiegemeinschaft (BEG)

108

Eine BEG muss gemäß [§ 16b Abs. 2 EIWOG 2010](#) aus mindestens zwei Mitgliedern oder Gesellschaftern bestehen und ist als Verein, Genossenschaft, Personen- oder Kapitalgesellschaft oder eine ähnliche Vereinigung mit Rechtspersönlichkeit zu organisieren

(zB OG, KG, GmbH & Co KG, Verein, Genossenschaft, GmbH). Mitglieder oder Gesellschafter dürfen natürliche sowie juristische Personen und Gebietskörperschaften sein.

Der Hauptzweck einer BEG darf nicht im finanziellen Gewinn liegen. Soweit sich dies nicht schon aus der Gesellschaftsform ergibt, ist dies in der Satzung festzuhalten. Die BEG hat ihren Mitgliedern oder den Gebieten, in denen sie tätig ist, vorrangig ökologische, wirtschaftliche oder sozialgemeinschaftliche Vorteile zu bringen.

Die BEG darf gemäß [§ 16b Abs. 1 EIWOG 2010](#) elektrische Energie erzeugen und die eigenerzeugte Energie verbrauchen, speichern oder verkaufen. Sie ist auch befugt, im Bereich der Aggregierung tätig zu sein und für ihre Mitglieder Energiedienstleistungen, wie etwa Energieeffizienzdienstleistungen oder Ladedienstleistungen für Elektrofahrzeuge zu erbringen.

Eine BEG darf nur elektrische Energie (Strom) erzeugen. Diese muss aber nicht aus erneuerbaren Energiequellen gewonnen werden.

Eine örtliche Einschränkung der Teilnahmemöglichkeit besteht bei einer BEG nicht. Innerhalb einer BEG können die Verbrauchsanlagen der Mitglieder mit den Erzeugungsanlagen über die Verteilernetze verschiedener Netzbetreiber verbunden sein.

Bei BEG kommt es zu keiner Ermäßigung des Netznutzungsentgelts.

### 3.1.2.3. Gemeinschaftliche Erzeugungsanlagen (GEA)

109

GEA ([§ 16a EIWOG 2010](#)) bieten den teilnehmenden Berechtigten die Möglichkeit, den erzeugten Strom unter Verwendung einer gemeinsamen Leitungsanlage im unmittelbaren Nahebereich zu nutzen. Die Durchleitung von Strom durch das öffentliche Stromnetz an teilnehmende Berechtigte ist nicht zulässig. Dies ist zB bei einer gemeinsamen Photovoltaikanlage am Dach einer Wohnungseigentumsanlage der Fall, von der die Berechtigten im Gebäude die erzeugte Energie beziehen können.

Für eine GEA ist keine eigene Rechtspersönlichkeit erforderlich. Betreiber kann eine Personengesellschaft oder ein Teilnehmer sein. Die technische Betriebsführung kann von Dritten wahrgenommen werden.

### 3.1.2.4. Übersicht

110

Gemeinsam Energie erzeugen – Modelle im Vergleich				
Modell	Gemeinschaftliche Erzeugungsanlage (GEA)	Erneuerbare-Energie-Gemeinschaft (EEG)		Bürgerenergiegemeinschaft (BEG)
		lokal	regional	
Zulässig für (Energieart)	Strom	erneuerbaren Strom und Wärme		Strom
Anzahl Erzeugungsanlagen	mind. 1, nach oben keine Einschränkung			
Anzahl Teilnehmer:innen	min. 2	min. 2		
Wer darf teilnehmen?	alle natürlichen und juristischen Personen dürfen teilnehmen	natürliche Personen, Unternehmen (Klein- und Mittelbetriebe), Gemeinden, sonstige Körperschaften öffentlichen Rechts		alle natürlichen und juristischen Personen dürfen teilnehmen (nur natürliche Personen, Gemeinden und kleine Unternehmen dürfen die Kontrolle ausüben)
Eigene Rechtsform erforderlich?	Nein	Ja		
Welche Rechtsform ist geeignet?	Vertrag gemäß <a href="#">§ 16a Abs. 4</a> (EIWOG) ausreichend	Verein, Genossenschaft. Weitere Formen sind möglich.		
Räumliche Grenze, Netzinfrastruktur	Nutzung einer Leitungsanlage (innerhalb eines Gebäudes bzw. „hinter“ einem gemeinsamen Netzanschluss, idR an NE7)	Versorgungsgebiet einer Trafostation (Netzebenen 6 und 7)	Versorgungsgebiet eines Umspannwerks/einer Mittelspannungs-Sammelschiene (Netzebenen 4 bzw. 5)	keine Einschränkung, österreichweit (Netzebenen 1 bis 7)
Vergünstigungen für „intern“ verbrauchten Strom	100% Entfall der Netzentgelte und Abgaben	Entfall des Erneuerbaren-Förderbeitrags und der Elektrizitätsabgabe		
		Reduzierte Netzentgelte:		
		Arbeitspreisbezogenes Netznutzungsentgelt reduziert sich um 57%	Arbeitspreisbezogenes Netznutzungsentgelt reduziert sich auf NE 6/7 um 28% auf NE 4/5 um 64%	keine Vergünstigungen
Erzeugungsleistung (max.)	unbegrenzt, eine Leistungsgrenze kann sich durch Grenzen beim Netzanschluss, eingeschränkte Netzkapazitäten und die zulässigen Netzebenen ergeben (s.o.)			
Energiezuweisung	statisch oder dynamisch, der erzeugte Strom wird den Teilnehmer:innen durch den Netzbetreiber rechnerisch auf Basis der Viertelstunden-Werte zugewiesen (Smart-Meter mit Opt-in erforderlich).			

Abbildung 3: Übersicht Modelle

Quelle: Österreichische Koordinationsstelle für Energiegemeinschaften (<https://energiegemeinschaften.gv.at/formen-von-energiegemeinschaften/>)

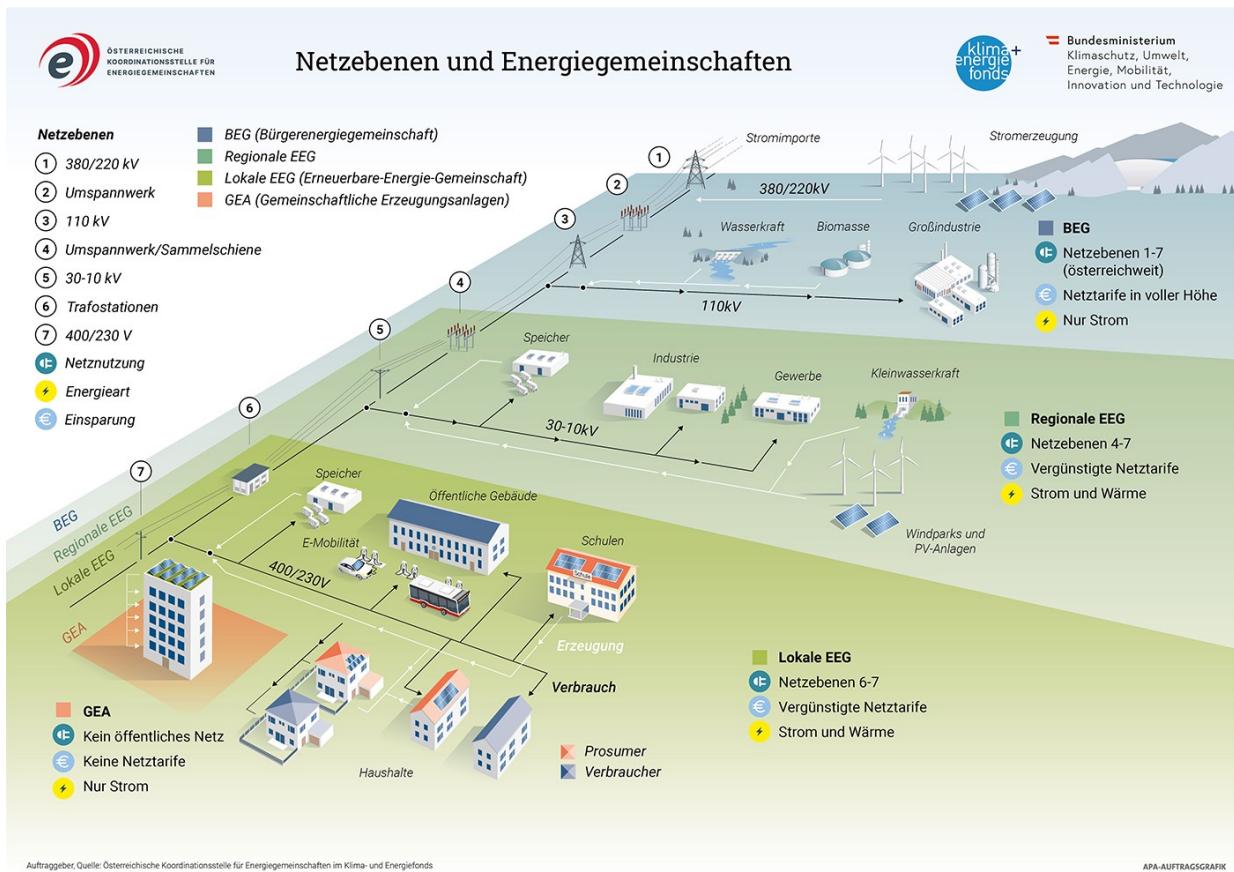


Abbildung 4: Varianten von Energiegemeinschaften

Quelle: Österreichische Koordinationsstelle für Energiegemeinschaften (<https://energiegemeinschaften.gv.at/downloads/netzebenen-und-energiegemeinschaften/>)

### 3.1.2.5. Betriebs- und Verfügungsgewalt über die Erzeugungsanlage

111

Die Energiegemeinschaft darf Strom produzieren, aber keinen Strom zukaufen. Daher wird ihr die Betriebs- und Verfügungsgewalt über die Erzeugungsanlage, die im Eigentum des Mitglieds steht, eingeräumt. Auf diese Weise wird die Energiegemeinschaft selbst als Stromproduzentin angesehen. Nach § 16d Abs. 5 EIWOG 2010 liegt die Betriebs- und Verfügungsgewalt über die Erzeugungsanlage bei der Energiegemeinschaft. Hinsichtlich der Betriebsführung und der Wartung kann sich die Energiegemeinschaft eines Dritten bedienen.

112

Wird die gesamte erzeugte Energie an die Energiegemeinschaft geliefert bzw. dieser zur Verfügung gestellt (Volleinspeiser), geht die Betriebs- und Verfügungsgewalt zur Gänze an die Energiegemeinschaft über und diese ist auch Inhaber des Zählpunktes. Wird die erzeugte Energie nicht innerhalb der Energiegemeinschaft verbraucht und ein Überschuss in das öffentliche Netz eingespeist, sind die Einnahmen aus dieser Überschusseinspeisung der Energiegemeinschaft zuzurechnen.

Beim „Überschuss-Modell“ stellt der Eigentümer der Erzeugungsanlage lediglich den nicht selbst verbrauchten Strom der Energiegemeinschaft zur Verteilung zur Verfügung. Das bereitstellende Mitglied/der Gesellschafter der Energiegemeinschaft bleibt zivilrechtlicher Eigentümer und Zählpunktinhaber der Erzeugungsanlage und die Betriebs- und Verfügungsgewalt wird nur im Ausmaß der innerhalb der Energiegemeinschaft verbrauchten Energie übergeben. Der zivilrechtliche Eigentümer behält sich die Betriebs- und Verfügungsgewalt im Ausmaß der selbst verbrauchten Energie sowie der nicht in der Energiegemeinschaft verbrauchten und ins öffentliche Netz eingespeisten Energie zurück. Die Einnahmen aus der Überschusseinspeisung sind dem Eigentümer der Erzeugungsanlage zuzurechnen.

Randzahlen 113 bis 115: *derzeit frei*

### **3.1.3. Beteiligte, Begriffsdefinitionen**

#### **116**

Es sind folgende marktrelevante Akteure bei Energiegemeinschaften zu unterscheiden:

- Energiegemeinschaft
- Mitglieder (Genossenschafter/Gesellschafter)
  - Konsumenten: Mitglieder, die ausschließlich Strom aus der Energiegemeinschaft beziehen
  - Erzeuger: Mitglieder, die Strom produzieren und in die Energiegemeinschaft einspeisen
  - Prosumenten (Prosumer): Mitglieder, die sowohl Strom produzieren und den eigenen Überschuss in die Energiegemeinschaft einspeisen als auch Strom aus der Energiegemeinschaft beziehen.
- Netzbetreiber
- Energieversorgungsunternehmen (Energieabnehmer und Reststromlieferant)



Abbildung 5: Marktrelevante Akteure bei Energiegemeinschaften

Quelle: Österreichische Koordinationsstelle für Energiegemeinschaften (<https://energiegemeinschaften.gv.at/downloads/energiezukunft-gestalten/>)

117

Die zur Produktion von Energie verwendeten Erzeugungsanlagen können entweder von der Energiegemeinschaft oder von einem Mitglied angeschafft werden. Abhängig vom Eigentümer der Erzeugungsanlagen können nachstehende Modelle unterschieden werden:

- Anlagen der Energiegemeinschaft: Die Energiegemeinschaft betreibt die Anlagen selbst (Eigenproduktion), 100% des Energieertrags stehen der Energiegemeinschaft zur Verfügung.
- Anlagen der Mitglieder (Prosumenten): Die Energiegemeinschaft mietet/pachtet die Erzeugungsanlage, 100% des Energieertrags steht der Energiegemeinschaft zur Verfügung.
- Anlagen der Mitglieder (Prosumenten): Die Erzeugungsanlage bleibt im Eigentum des Energiegemeinschaft-Teilnehmers: zivilrechtliche Vereinbarung (zB Nutzungsvereinbarung, Vorrecht der zugeordneten Strommenge) erforderlich.
  - Volleinspeisung: gesamter produzierter Strom steht der Energiegemeinschaft zur Verfügung.
  - Überschusseinspeisung: nur Überschussstrom wird der Energiegemeinschaft zur Verfügung gestellt.

- Einnahmen aus dem Stromverkauf innerhalb der Energiegemeinschaft sind der Energiegemeinschaft zuzurechnen.
- Einnahmen aus der Einspeisung in das öffentliche Netz sind dem zivilrechtlichen Eigentümer der Anlage zuzurechnen.

Das Entgelt für den Anlageneigentümer besteht – bei Anwendung einer der Mustervereinbarung der Österreichischen Koordinationsstelle für Energiegemeinschaft für Überschusseinspeiser (Punkt 4) (Quelle:

<https://energiegemeinschaften.gv.at/downloads/vereinbarung-ueberschusseinspeiser-eeg/>) entsprechenden Regelung – aus einer fixen und einer variablen Komponente:

*„Der monatlich von der EEG zu bezahlende Bestandzins ist dynamisch von der Energiemenge abhängig, die der EEG pro Monat aus der gegenständlichen Erzeugungsanlage zugewiesen wird, und beträgt 0,0x c/kWh (in Worten: null Euro, x Cent pro Kilowattstunde) zuzüglich einer Fixkostenpauschale iHv Euro xx,x (in Worten: xxxx Euro).“*

Die Lieferung von Strom an die Energiegemeinschaft ist energiegesetzlich ausgeschlossen. Im Steuerrecht ist jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einer Stromlieferung auszugehen.

Bei Modellen, bei denen die Energieerzeugungsanlage im Eigentum des Mitglieds (Prosument) steht, werden die „Lieferung“ von Energie an die Energiegemeinschaft und der Bezug von Energie aus der Energiegemeinschaft getrennt abgerechnet. Es erfolgt keine Saldierung der beiden Vorgänge.

Randzahlen 118 bis 119: *derzeit frei*

## 3.2. Steuerliche Beurteilung

120

Die folgenden Ausführungen zur steuerlichen Beurteilung beziehen sich auf die EEG, gelten aber entsprechend auch für BEG, soweit keine abweichenden Aussagen getroffen werden.

Die folgenden Ausführungen gelten entsprechend auch für Mehrfachteilnahmen an EEG (vgl. Rz 102).

### 3.2.1. Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

#### 3.2.1.1. Allgemeines

121

Steuerlich relevante Einkünfte können im Zusammenhang mit einer Energiegemeinschaft sowohl auf Ebene der Energiegemeinschaft als auch auf Ebene der Mitglieder anfallen.

[§ 107 EStG 1988](#) (Steuerabzug bei Einkünften im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden) ist nicht anwendbar.

### **3.2.1.2. Besteuerung von EEG, die Körperschaften sind**

**122**

In der Praxis werden EEG meist in Form eines Vereins oder einer Genossenschaft gegründet. Es werden daher nur diese Rechtsformen behandelt. Bei diesen beiden Rechtsformen wird – anders als bei Kapitalgesellschaften – keine Mindestkörperschaftsteuer fällig.

#### **3.2.1.2.1. Keine abgabenrechtlichen Begünstigungen**

**123**

Hauptzweck der Energiegemeinschaften (EEG und BEG) ist die Erzeugung von Energie, deren Verbrauch, Verkauf und Speicherung ([§ 79 Abs. 1 EAG](#)). Dies ist kein begünstigter Zweck gemäß [§ 35 BAO](#) und auch kein völlig untergeordneter Nebenzweck iSd [§ 39 Abs. 1 Z 1 BAO](#). Ideelle Mittel wie Information und Diskussion zu Klima- und Umweltschutzthemen oder die Organisation von Weiterbildungsveranstaltungen führen nicht dazu, dass eine Energiegemeinschaft abgabenrechtlich als Umweltschutzorganisation zu beurteilen wäre. Klimaschutz wird nur von den EEG und nur mittelbar verfolgt. BEG können auch fossilen Strom erfassen und können schon deswegen nicht unter den Umweltschutz subsumiert werden.

Darüber hinaus soll die Energiegemeinschaft „den Mitgliedern oder Gesellschaftern bzw. den Gebieten vor Ort, in denen sie tätig ist, ökologische, wirtschaftliche oder sozialgemeinschaftliche Vorteile bringen“ bringen ([§ 79 Abs. 2 EAG](#)). Sie fördert somit die eigenen Mitglieder und ist daher eigennützig.

Auch reicht die fehlende Gewinnabsicht allein nicht für die abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit, wobei nach dem Gesetzestext Gewinnabsicht nur kein „Hauptzweck“ sein darf. In diesem Sinne ergibt sich auch aus den Erläuterungen zum Gesetz, dass Gewinnerzielung „zulässig“ ist, „solange die Gewinne nicht um ihrer selbst willen erfolgen, sondern an die Mitglieder bzw. an die Gemeinschaft weitergegeben werden“. Davon unabhängig ist auch festzuhalten, dass [EIWOG 2010](#) und [EAG](#) keinesfalls als leges speciales zur [BAO](#) anzusehen sind. Energiegemeinschaften sind demnach in aller Regel nicht begünstigt iSd [§§ 34 ff BAO](#). Eine Begünstigung kann im Einzelfall vorliegen, wenn etwa eine mildtätige Organisation Energie erzeugt und nur hilfsbedürftige Personen Mitglieder der Energiegemeinschaft sind, die vergünstigten oder kostenlosen Strom beziehen.

### 3.2.1.2.2. Besteuerung von Körperschaften

124

Die Art der Gewinnermittlung der EEG hängt von der Rechnungslegungspflicht bzw. sonstigen Buchführungspflichten der EEG ab (siehe zu Vereinen VereinsR 2001 Rz 329 ff).

125

Da die Befreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988](#) (siehe Rz 14 f, 41) nur auf natürliche Personen anwendbar ist, unterliegen Einkünfte der EEG der allgemeinen Körperschaftsteuerpflicht. Zur Anwendbarkeit der Befreiung auf natürliche Personen als Mitglieder siehe Rz 133.

126

Obwohl gemäß [§ 16d Abs. 5 EIWOG 2010](#) die (anteilige) Betriebs- und Verfügungsgewalt über die Erzeugungsanlage des Mitglieds bei der EEG liegt, wird aus ertragsteuerlicher Sicht im Regelfall das wirtschaftliche Eigentum an der Erzeugungsanlage nicht an die EEG übergehen, sondern bei dem die Erzeugungsanlage der EEG zur Nutzung überlassenden Mitglied zurückbleiben.

Hinsichtlich AfA, (Öko-)Investitionsfreibetrag ([§ 11 EStG 1988](#)) und der Gewinnermittlungsvorschriften sind die allgemeinen Regeln des [KStG 1988](#) und [EStG 1988](#) anwendbar.

Die Absetzung der AfA und die Inanspruchnahme des (Öko-)Investitionsfreibetrages setzen voraus, dass das angeschaffte (oder hergestellte) Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen zurechenbar ist, dh., dass er zumindest wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes ist (siehe EStR 2000 Rz 123 ff). Die AfA und der (Öko-)Investitionsfreibetrag sind somit im Regelfall beim Mitglied (wirtschaftlicher Eigentümer der Erzeugungsanlage) geltend zu machen. Wurde die Erzeugungsanlage von der EEG selbst angeschafft, ist diese als Eigentümerin anzusehen.

127

Eine unentgeltliche Lieferung von Strom oder eine Lieferung zu einem nicht fremdüblichen Entgelt an die Mitglieder kann bei einer EEG in Form einer Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen (siehe KStR 2013 Rz 581).

128

*Beispiel 26:*

*Die EEG X wird in der Rechtsform eines Vereins gegründet und hat die Gemeinde X, eine natürliche Person mit einem Tischlereibetrieb und zwei Privatpersonen mit jeweils einem Einfamilienhaus als Mitglied. Die drei Photovoltaikanlagen (jeweils eine am Dach des Gemeindeamts, der Tischlerei und einem Einfamilienhaus) erzeugen jährlich 35.000 kWh, davon werden 17.000 kWh von den jeweiligen Eigentümern verbraucht oder in das*

*öffentliche Netz eingespeist (Überschussmodell) und 18.000 kWh innerhalb der EEG verbraucht.*

Teilnehmer	Verbraucher	Erzeuger	Verkauf an EEG in kWh	Bezug aus EEG in kWh
Gemeindeamt	X	X	10.000	4.500
Tischlerei	X	X	5.000	6.000
Haushalt 1	X	X	3.000	2.500
Haushalt 2	X			5.000
<i>Summe</i>			18.000	18.000

*Der Energiebezugspreis innerhalb der EEG wird mit 15 Cent/kWh festgelegt. Der Energieverkaufspreis an die EEG beträgt 12 Cent/kWh.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung für die EEG:*

<i>Einnahmen Stromverkauf an Mitglieder 18.000 kWh à 15,0 Cent</i>	<i>2.700,00</i>
<i>(unechte) Mitgliedsbeiträge 70 € pro Mitglied</i>	<i>280,00</i>
<i>- Strombezug 18.000 kWh à 12,0 Cent</i>	<i>- 2.160,00</i>
<i>- Sonstige Ausgaben</i>	<i>- 320,00</i>
<i>Gewinn</i>	<i>500,00</i>
<i>KöSt 23%</i>	<i>115,00</i>

### 3.2.1.3. Besteuerung der Mitglieder

129

Einzelne Teilnehmer (Prosumenten) der EEG haben die Einnahmen, die sie aus der EEG für die Nutzung des Überschussstroms (Lieferung von Strom/Erlöse aus der Nutzungsvereinbarung) erhalten, steuerlich zu erfassen und unter den allgemeinen Voraussetzungen der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrags setzt voraus, dass das angeschaffte (oder hergestellte) Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen zurechenbar ist, dh., dass er zumindest wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes ist (siehe EStR 2000 Rz 123 ff). Da das wirtschaftliche Eigentum an der Erzeugungsanlage im Regelfall nicht an die EEG übergehen wird, sondern beim Mitglied bleibt, ist auch die AfA bzw. der (Öko-)Investitionsfreibetrag bei diesem geltend zu machen (siehe auch Rz 126).

#### 3.2.1.3.1. Natürliche Personen als Mitglieder

130

Wird die gesamte erzeugte Energie an die EEG geliefert bzw. dieser zur Verfügung gestellt (Volleinspeiser), erzielt der Eigentümer der Energieerzeugungsanlage ausschließlich Einnahmen aus der Lieferung an die EEG. Wird die erzeugte Energie nicht innerhalb der EEG

verbraucht und ein Überschuss in das öffentliche Netz eingespeist, sind die Einnahmen aus der Einspeisung ins öffentliche Netz nicht dem Eigentümer der Energieerzeugungsanlage, sondern der Energiegemeinschaft zuzurechnen.

**131**

Beim „Überschuss-Modell“ stellt der Eigentümer der Erzeugungsanlage lediglich den nicht selbst verbrauchten Strom der Energiegemeinschaft zur Verteilung zur Verfügung. Der zivilrechtliche Eigentümer behält sich die Betriebs- und Verfügungsmacht im Ausmaß der selbst verbrauchten Energie sowie der nicht in der EEG verbrauchten und ins öffentliche Netz eingespeisten Energie zurück. Die Einnahmen aus der Einspeisung ins öffentliche Netz sind daher dem Eigentümer der Erzeugungsanlage zuzurechnen. Es gelten die Ausführungen in Abschnitt 2. Siehe auch Beispiel 27 in Rz 134.

**132**

Die Überlassung der Photovoltaikanlage an die EEG und die Überschusseinspeisung ins öffentliche Netz stellen eine eigene gewerbliche Einkunftsquelle dar, auch wenn Strom aus dieser Erzeugungsanlage für eine betriebliche Tätigkeit genutzt wird. Die Zurechnung der Anlage zum Betriebsvermögen der Stromerzeugung oder zum Betriebsvermögen der anderen betrieblichen Tätigkeit bzw. zum Privatvermögen hängt vom Ausmaß der Nutzung in den einzelnen Teilbereichen ab.

Zur Überschusseinspeisung bei Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes siehe oben Rz 42.

**133**

Auf Grund der energiewirtschaftlichen Rahmengesetze ([§§ 79 ff EAG](#) und [§§ 16c ff EIWOG 2010](#)) muss der Energiegemeinschaft die (anteilige) Betriebs- und Verfügungsgewalt an der Energieerzeugungsanlage übertragen werden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kommt es zu einer Energielieferung an die EEG, die technisch über das öffentliche Netz erfolgt. Diese Einkünfte aus der Einspeisung von Strom, der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise an die EEG geliefert wird, fallen unter die Befreiung des [§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988](#), soweit die dort genannten Voraussetzungen für den Energieerzeuger erfüllt sind.

**134**

*Beispiel 27:*

*Auf einem Einfamilienhaus wird eine netzgekoppelte 20 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) errichtet und damit 20.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 20.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €.*

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

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

- 12.000 kWh (60% der gesamten produzierten Strommenge) werden der EEG zur Verteilung zur Verfügung gestellt,
- 2.000 kWh (10% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist.

Es ergibt sich folgende Beurteilung für den Anlagenbetreiber:

Kaufpreis	20.000,00	
Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft	+ 3.000,00	
Steuerliche Anschaffungskosten	23.000,00	

Produzierte Strommenge (kWh)	20.000	100%
Privat verbrauchte Strommenge (kWh)	6.000	30%
Der EEG zur Verfügung gestellte Strommenge (kWh)	12.000	60%
In das Netz eingespeiste Strommenge (kWh)	2.000	10%
Steuerfreie Lieferung an EEG bzw. Einspeisung (kWh)	12.500	62,50%
Steuerpflichtige Lieferung an EEG bzw. Einspeisung (kWh)	1.500	7,50%

Einspeistarif EEG: 12,0 Cent pro kWh

Einspeistarif ins Netz: 10,0 Cent pro kWh

Steuerpflichtige Einspeisung 1.500 kWh à 10,0 Cent	150,00
- lineare AfA (23.000 / 20 Jahre abzüglich 92,5% Anteil für eigene private und steuerfreie Zwecke)	- 86,25

Zwischenergebnis	63,75
- Gewinnfreibetrag (63,75 * 15%)	- 9,56
Ergebnis	54,19

Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 54,19 € erzielt.

135

Beispiel 28:

Auf dem Betriebsgebäude einer Tischlerei wird eine netzgekoppelte 30 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung, Anschlussleistung 25.000 kWh) errichtet und damit 30.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 40.000,00 €, die Montagekosten betragen 3.000,00 €.

Der mit der Anlage produzierte Strom wird wie folgt verwendet:

- 4.500 kWh (15% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den privaten Eigenbedarf des Einzelunternehmers verwendet,
- 9.000 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden für Zwecke der eigenen Tischlerei (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) verwendet,
- 13.500 kWh (45% der gesamten produzierten Strommenge) werden der EEG zur Verteilung zur Verfügung gestellt,

- 3.000 kWh (10% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist.

Es ergibt sich folgende Beurteilung für den Anlagenbetreiber:

<i>Kaufpreis</i>	40.000,00	
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	+ 3.000,00	
<i>Steuerliche Anschaffungskosten</i>	43.000,00	
<i>Produzierte Strommenge (kWh)</i>	30.000	100%
<i>Privat verbrauchte Strommenge (kWh)</i>	4.500	15%
<i>In der Tischlerei verbrauchte Strommenge (kWh)</i>	9.000	30%
<i>Der EEG zur Verfügung gestellte Strommenge (kWh)</i>	13.500	45%
<i>In das Netz eingespeiste Strommenge (kWh)</i>	3.000	10%
<i>Steuerfreie Lieferung an EEG bzw. Einspeisung (kWh)</i>	12.500	41,67%
<i>Steuerpflichtige Lieferung an EEG bzw. Einspeisung (kWh)</i>	4.000	13,33%
<i>Einspeistarif EEG: 12,0 Cent pro kWh</i>		
<i>Einspeistarif ins Netz: 10,0 Cent pro kWh</i>		
<i>Steuerpflichtige Einspeisung 1.000 kWh à 12,0 Cent + 3.000 kWh à 10,0 Cent</i>		420,00
- lineare AfA (43.000 / 20 Jahre abzüglich 86,67% Anteil für eigene private, betriebliche und steuerfreie Zwecke)		- 286,60
<i>Zwischenergebnis</i>		133,40
- Gewinnfreibetrag (133,40 * 15%)		- 20,01
<i>Ergebnis</i>		113,39

Aus dem Stromverkauf werden positive Einkünfte (Gewinne) aus Gewerbebetrieb iHv 113,39 € erzielt.

Die anteilige AfA, die der Stromproduktion für die eigene Tischlerei zuzuordnen ist, das sind 645,00 € (43.000 / 20 x 30%) ist im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für diesen Betrieb zu berücksichtigen.

### 3.2.1.3.2. Allgemeines zu Körperschaften als Mitglieder

136

Da die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988 nur auf natürliche Personen anwendbar ist, unterliegen sowohl Einkünfte aus der Überlassung der Energieerzeugungsanlagen als auch Einkünfte aus der Stromlieferung an die Energiegemeinschaft und der Einspeisung der elektrischen Energie in das öffentliche Netz der allgemeinen Körperschaftsteuerpflicht.

### 3.2.1.3.3. Körperschaften öffentlichen Rechts – Betrieb gewerblicher Art

#### 3.2.1.3.3.1. Allgemein

137

Bei Beteiligung bzw. Mitgliedschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts an einer EEG handelt es sich grundsätzlich um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit. Zur Begründung eines Betriebes gewerblicher Art führt gemäß [§ 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988](#) nur eine Beteiligung an einer EEG in Form einer Personengesellschaft.

138

Mit der (bloßen) Beteiligung bzw. Mitgliedschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts an einer EEG in Form einer juristischen Person (Trennungsprinzip) wird hingegen kein Betrieb gewerblicher Art begründet (siehe dazu KStR 2013 Rz 82). Wird neben der Beteiligung bzw. Mitgliedschaft an der EEG in Form einer juristischen Person dieser auch eine Energieerzeugungsanlage entgeltlich überlassen oder an die EEG Strom geliefert, begründet dies einen Betrieb gewerblicher Art.

#### 3.2.1.3.3.2. Entgeltliche Überlassung einer Energieerzeugungsanlage

139

Die entgeltliche Überlassung einer oder mehrerer bestehender Energieerzeugungsanlagen an eine oder mehrere EEG (unabhängig von ihrer Rechtsform) durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts stellt (bei Überschreiten der 2.900 Euro-Grenze) jeweils einen Betrieb gewerblicher Art dar. Bei jedem Betrieb gewerblicher Art handelt es sich um ein eigenes Steuersubjekt. Ein Ergebnisausgleich zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft ist grundsätzlich nicht möglich (siehe KStR 2013 Rz 64, 79). Zum Zusammenfassen mehrerer Einrichtungen und zur Behandlung als einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (Einheitsbetrieb) siehe KStR 2013 Rz 67 f.

140

Ob die entgeltlich überlassene Energieerzeugungsanlage zuvor für unternehmerische oder hoheitliche Zwecke verwendet wurde, ist unerheblich.

141

Die Rz 137 und 138 gelten auch für eine neu erworbene und entgeltlich (anteilig) überlassene Energieerzeugungsanlage der Körperschaft öffentlichen Rechts an die EEG.

#### 3.2.1.3.3.3. Unentgeltliche Überlassung einer Energieerzeugungsanlage

142

Eine unentgeltliche Überlassung einer Energieerzeugungsanlage einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die zuvor einem körperschaftsteuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art

zuzurechnen war, an eine EEG stellt eine „Entnahme“ aus dem Betriebsvermögen des BgA und somit eine Sachausschüttung dar (siehe UmgrStR 2002 Rz 884).

143

Eine unentgeltliche Überlassung einer zuvor hoheitlich genutzten Energieerzeugungsanlage einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an eine EEG hat keine steuerlichen Auswirkungen.

### **3.2.1.3.4. Abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften ([§§ 34 ff BAO](#))**

#### **3.2.1.3.4.1. Allgemein**

144

Bei einer Beteiligung einer abgabenrechtlich begünstigten Körperschaft an einer EEG in Form einer Personengesellschaft handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft, die bei der begünstigten Körperschaft einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb begründet (VereinsR 2001 Rz 263). Ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb führt grundsätzlich zum Verlust der Steuerbegünstigung, wenn keine Ausnahmegenehmigung vorliegt.

145

Die Beteiligung bzw. Mitgliedschaft einer begünstigten Körperschaft an einer EEG in Form einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft unterliegt im Rahmen der Vermögensverwaltung der beschränkten Steuerpflicht. Für die Beurteilung der abgabenrechtlichen Begünstigung der Körperschaft ist die Beteiligung bzw. Mitgliedschaft unschädlich.

146

Die Mitgliedschaft einer begünstigten Körperschaft in einer EEG in Form eines Vereins ist nach [§ 39 BAO](#) für die Beurteilung der abgabenrechtlichen Begünstigung der Körperschaft unschädlich, weil kein Mittelabfluss vorliegt (vgl. Rz 126, 129).

#### **3.2.1.3.4.2. Entgeltliche Überlassung einer Energieerzeugungsanlage**

147

Die entgeltliche Überlassung einer Energieerzeugungsanlage an eine EEG ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Energielieferung an die EEG anzusehen. Zur Zuordnung der Einkünfte zu einem entbehrlichen Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 1 BAO](#)), einem begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb ([§ 45 Abs. 3 BAO](#)) oder einem Gewerbebetrieb ([§ 44 Abs. 1 BAO](#)) siehe Rz 47. Diese Einkünfte unterliegen mangels Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für Körperschaften der Körperschaftsteuer.

Randzahlen 148 bis 150: *derzeit frei*

### 3.2.2. Umsatzsteuer

**151**

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kommt es sowohl im Falle des Überschuss- als auch des Volleinspeisers zu einer Lieferung von Elektrizität durch den umsatzsteuerpflichtigen Eigentümer der Energieerzeugungsanlage an die EEG. Unter den Voraussetzungen des [§ 2 Z 2 UStBBKV](#) schuldet diesfalls die EEG die Steuer für die Lieferung der Elektrizität. Ist der Eigentümer der Energieerzeugungsanlage ein pauschalierter Land- und Forstwirt, unterliegen die Umsätze aus der Einspeisung dem Pauschalsteuersatz von 13%. [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#) ist gemäß [§ 19 Abs. 1d](#) iVm [§ 22 Abs. 1 UStG 1994](#) nicht anwendbar.

**152**

Die Lieferung von Elektrizität seitens der EEG an ihre Gesellschafter/Mitglieder stellt eine unternehmerische Tätigkeit iSd [§ 2 UStG 1994](#) dar und ist daher grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig. Die Voraussetzungen einer persönlichen Steuerbefreiung der EEG, wie die Kleinunternehmerregelung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#), sind gesondert zu prüfen.

**153**

*Beispiel 29:*

*Mit einer netzgekoppelten 40 kWp-Anlage (Überschusseinspeisung) werden insgesamt 40.000 kWh Strom produziert. Der Kaufpreis beträgt 60.000,00 €, die Montagekosten betragen 6.000,00 €. Der mit der Anlage produzierte Strom wird wie folgt verwendet:*

- *12.000 kWh (30% der gesamten produzierten Strommenge) werden für den privaten Eigenbedarf verwendet,*
- *24.000 kWh (60% der gesamten produzierten Strommenge) werden der EEG zur Verteilung zur Verfügung gestellt,*
- *4.000 kWh (10% der gesamten produzierten Strommenge) werden in das Netz eingespeist.*

*Der Einspeistarif ins Netz beträgt 10 Cent/kWh, der Einspeistarif an die EEG beträgt 12 Cent/kWh, der Preis für den Energiebezug aus der EEG beträgt 15 Cent/kWh.*

*Es ergibt sich folgende Beurteilung für den Anlagenbetreiber:*

<i>Kaufpreis</i>	<i>60.000,00</i>	<i>Vorsteuer: 12.000,00</i>
<i>Kosten Herstellung Betriebsbereitschaft</i>	<i>+6.000,00</i>	<i>Vorsteuer: 1.200,00</i>
<i>Einspeisung 24.000 kWh à 12 Cent an die EEG</i>	<i>2.880,00</i>	<i>USt: 576,00</i>
<i>Einspeisung 4.000 kWh à 10 Cent an das Energieversorgungsunternehmen</i>	<i>400,00</i>	<i>USt: 80,00</i>
<i>Entnahme (Privatanteil 30% der AfA)</i>	<i>990,00</i>	<i>USt: 198,00</i>

*Im Jahr der Anschaffung ergibt sich für den Anlagenbetreiber eine Umsatzsteuerschuld von 656,00 €, die auf die Leistungsempfänger (Energiegemeinschaft und Energieversorgungsunternehmen) übergeht, sofern die Voraussetzungen des [§ 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV](#) erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer. Die*

*Umsatzsteuerschuld von 198,00 €, die auf die anteilige Privatnutzung entfällt, kann nicht auf die Leistungsempfänger (Energiegemeinschaft und Energieversorgungsunternehmen) übergehen. Der Vorsteuerabzug im Jahr der Anschaffung beträgt 13.200,00 €. Insgesamt ergibt sich daher für den Anlagenbetreiber ein Vorsteuerüberhang von 13.002,00 €.*

*Für die EEG ergibt sich folgende Beurteilung:*

*Die Energiegemeinschaft erzielt 3.600,00 € (24.000 kWh à 15 Cent) zzgl. 720,00 € USt. Somit entsteht eine Umsatzsteuerschuld von 1.296,00 €, wobei Vorsteuern von 576,00 € geltend gemacht werden können.*

154

*Beispiel 30:*

*Eine Gemeinde lässt eine netzgekoppelte 40 kWp-Anlage auf dem Rathaus errichten, die dieses unmittelbar mit Strom versorgt. Der nicht unmittelbar verwendete Strom wird der EEG zu Verfügung gestellt.*

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

*Die Lieferung des nicht unmittelbar verwendeten Stroms an die EEG ist steuerbar und steuerpflichtig. Die Umsatzsteuerschuld, die aufgrund der Netzeinspeisung entsteht, geht auf den Leistungsempfänger (EEG) über, sofern die Voraussetzungen des § 2 Z 2 iVm § 1 UStBBKV erfüllt sind. Der Anlagenbetreiber haftet für diese Steuer. Für die Errichtung und den Betrieb der Anlage steht nur ein anteilmäßiger Vorsteuerabzug für den nicht hoheitlichen Bereich zu. Die Entnahme des Stroms für hoheitliche Zwecke führt nicht zur Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994. Änderungen hinsichtlich der Nutzung sind innerhalb des Beobachtungszeitraums von vier Jahren (bei beweglichen körperlichen Gegenständen) zu berichtigen.*

Randzahl 155: *derzeit frei*

### 3.2.3. Elektrizitätsabgabe

156

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 ElAbgG ist aus erneuerbaren Energieträgern von Elektrizitätserzeugern einschließlich EEG selbst erzeugte elektrische Energie von der Elektrizitätsabgabe befreit, soweit sie nicht in das Netz eingespeist, sondern von diesen Elektrizitätserzeugern, ihren teilnehmenden Berechtigten, Mitgliedern oder Gesellschaftern selbst verbraucht wird. Dies gilt für die jährlich bilanziell nachweisbar selbst verbrauchte elektrische Energie.

Wird für die Weiterleitung der elektrischen Energie innerhalb der EEG das öffentliche Netz genutzt, ist dies nicht begünstigungsschädlich. Unter diesen Voraussetzungen ist für Mitglieder/Gesellschafter der EEG die selbst verbrauchte und die eingespeiste und innerhalb der EEG verbrauchte elektrische Energie von der Elektrizitätsabgabe befreit.

Soweit die EEG (bzw. ihre Mitglieder/Gesellschafter) die elektrische Energie in das „allgemeine“ öffentliche Netz (also an ein Energieversorgungsunternehmen, die OeMAG oder einen sonstigen Wiederverkäufer) liefert/n, ist diese Lieferung nicht steuerbar. Erst

eine folgende Lieferung durch ein Energieversorgungsunternehmen an einen Verbraucher unterliegt der Elektrizitätsabgabe.

Klargestellt sei, dass sich die Ausführungen dieses Abschnitts zu EEG – soweit zutreffend – auch auf GEA beziehen (im Folgenden begünstigte Erzeugergemeinschaften), nicht jedoch auf BEG.

157

Die Befreiung ist auch anwendbar, wenn die erzeugte elektrische Energie

- vorerst gespeichert bzw. innerhalb einer begünstigten Erzeugergemeinschaft gespeichert und erst später verbraucht wird oder
- vorerst in das öffentliche Netz eingespeist und erst später, jedenfalls aber innerhalb desselben Kalenderjahres, durch die begünstigte Erzeugergemeinschaft oder ein Mitglied einer solchen Erzeugergemeinschaft wieder entnommen und verbraucht wird ([§ 3 Abs. 4 ElAbg-ESBV](#)).

Die Weiterleitung von selbst erzeugtem Strom innerhalb einer begünstigten Erzeugergemeinschaft für Zwecke des Eigenverbrauchs ist daher nicht begünstigungsschädlich, auch wenn dabei niedrige Ebenen öffentlicher Netze eingesetzt werden, damit für die begünstigte Erzeugergemeinschaft nicht gesondert Leitungen verlegt werden müssen.

Strommengen, die von begünstigten Elektrizitätserzeugern an einem anderen Ort verbraucht werden oder die sich keinem Mitglied einer EEG zuordnen lassen, sind von der Befreiung nicht erfasst ([§ 3 Abs. 5 ElAbg-ESBV](#)). Im Falle von begünstigten Erzeugergemeinschaften muss für die Inanspruchnahme der Befreiung daher jedenfalls einem Nähekriterium entsprochen werden. Diese Voraussetzung ist innerhalb einer EEG dann erfüllt, wenn die Verbrauchsanlagen der Mitglieder oder Gesellschafter mit den Erzeugungsanlagen über ein Niederspannungs-Verteilernetz und den Niederspannungsteil der Transformatorstation (Lokalbereich) oder über das Mittelspannungsnetz und die Mittelspannungs-Sammelschiene im Umspannwerk (Regionalbereich) im Konzessionsgebiet eines Netzbetreibers verbunden sind. Die Durchleitung von Energie aus begünstigten Erzeugungsanlagen oder Speichern zu Verbrauchsanlagen unter Inanspruchnahme der Netzebenen 1 bis 4, ausgenommen die Mittelspannungs-Sammelschiene im Umspannwerk, oder durch Netze anderer Netzbetreiber ist unzulässig (siehe auch [§ 16c Abs. 2 ElWOG 2010](#)).

Eine Selbsterzeugung kann auch dann vorliegen, wenn sich die Stromerzeugungsanlage nicht im Eigentum der begünstigten Elektrizitätserzeuger befindet und bzw. oder begünstigte Elektrizitätserzeuger den operativen Betrieb und die Wartung der Stromerzeugungsanlage einem Betreiberunternehmen übertragen, das die Elektrizität in ihrem Auftrag und nach

ihren Anweisungen erzeugt. Die Übertragung darf jedoch nicht die Verpflichtungen und Verantwortlichkeiten gegenüber der Finanzbehörde umfassen. Im Falle einer begünstigten Erzeugergemeinschaft muss die Vereinbarung mit dem Betreiberunternehmen zudem mit sämtlichen Mitgliedern abgeschlossen werden.

158

Im Falle von EEG ist es ausreichend, wenn die Aufzeichnungen gemäß [§ 4 ElAbg-ESBV](#) von der EEG geführt werden:

Das Mitglied/den Gesellschafter, sofern es sich bei diesem um einen Volleinspeiser handelt, treffen keine weiteren Aufzeichnungspflichten. Im Falle von Überschusseinspeisern gilt dies grundsätzlich nicht, es sei denn, die Aufzeichnungen der EEG erstrecken sich auch auf jene Mengen an elektrischer Energie, die vom Überschusseinspeiser selbst verbraucht oder an Energieversorgungsunternehmen oder die OeMAG geliefert und nicht der EEG zur Verfügung gestellt werden.

Die weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ergeben sich aus der [ElAbg-ESBV](#).

Randzahlen 159 bis 160: *derzeit frei*

### 3.2.4. Gebühren

161

Ein zwischen einer EEG und dem Eigentümer einer Energieerzeugungsanlage abgeschlossener Vertrag über Bestand und Nutzung der Energieerzeugungsanlage unterliegt grundsätzlich der Gebührenpflicht nach [§ 33 Tarifpost 5 GebG](#), sofern der Vertrag gültig zustande gekommen ist und in einer Urkunde festgehalten wurde. Näheres zur Gebührenpflicht eines Bestandvertrages siehe GebR 2025 Rz 1280 ff. Bei Vorliegen eines gemischten Vertrages siehe GebR 2025 Rz 1004.

162

Die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr ist abhängig vom vertraglich vereinbarten Bestandzins und der vereinbarten Dauer des Bestandvertrages (siehe dazu GebR 2025 Rz 1287 ff.).

Die Bestandvertragsgebühr beträgt 1% von der Bemessungsgrundlage.

163

Näheres zur Abfuhr der Bestandvertragsgebühr siehe GebR 2025 Rz 77 ff.