

Steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen auf einem privaten Eigenheim

von STB Mag. Alois Schmollmüller und Bernhard Pum
(Steuerberatungskanzlei Schmollmüller & Partner, 4240 Freistadt)

Begriffsbestimmung

Es werden drei verschiedene Nutzungstypen von Photovoltaikanlagen unterschieden:

- # Volleinspeiser
- # Überschusseinspeiser
- # Inselbetrieb

Beim Volleinspeiser wird die gesamte erzeugte Energie an das (öffentliche) Stromnetz geliefert. Das Leitungsnetz der PV-Anlage ist physisch nicht mit dem Stromnetz des Privathaushaltes verbunden. – PV-Anlage und Privathaushalt sind also zwei völlig voneinander getrennte Komponenten. Der Anlagenbetreiber verpflichtet sich vertraglich, den erzeugten Strom zu 100 % ins Stromnetz einzuspeisen. Der für den Eigenbedarf benötigte Strom wird zur Gänze vom (öffentlichen) Stromnetz bezogen bzw. gekauft. Bei Vorliegen eines Einspeisevertrages gemäß dem österr. Ökostromgesetz (OeMAG-Vertrag), erhält der Betreiber für die Jahre 1-12 einen fixen Einspeisetarif laut Ökostromverordnung. Nach dem 12. Jahr kann der PV-Anlagenbetreiber entscheiden, ob er weiterhin 100 % des erzeugten Stromes, oder nur den Überschuss einspeist (Marktpreis).

Beim Überschusseinspeiser wird der verbrauchsfähige Energieanteil für den Eigenbedarf verwendet, der nicht sofort nutzbare Anteil wird als Überschuss ins (öffentliche) Stromnetz eingespeist.

Der Inselbetrieb ist für die gänzliche Eigenbedarfsdeckung vorgesehen. Der nicht sofort nutzbare Anteil wird als Überschuss - meist in Batterien - gespeichert. Diese Form findet man häufig dort, wo eine Stromversorgung durch das (öffentliche) Netz nicht möglich ist (z.B. bei Schutzhütten oder Siedlungen in Entwicklungsländern). Steuerrechtlich gesehen stellt diese Form eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit bzw. einen steuerlich nichtabzugsfähigen Aufwand gemäß § 20 EStG 1988 dar. Die Anschaffungskosten sind lediglich im Rahmen von Sonderausgaben (Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen) gem. § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 steuerlich absetzbar.

Umsatzsteuerliche Beurteilung

Nachfolgende Ausführungen beziehen sich auf Volleinspeiser und Überschusseinspeiser.

Unternehmereigenschaft, Zuordnung zum Betriebsvermögen

Für die Umsatzsteuer ist es wesentlich, ob der PV-Anlagenbetreiber eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und somit umsatzsteuerpflichtig und vorsteuerabzugsberechtigt ist, oder rein privatwirtschaftlich handelt.

Voraussetzung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist damit die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft.

Entsprechend dem österr. Umsatzsteuergesetz ¹⁾ ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen fehlt. Gemäß der 6. EU-MWSt-Richtlinie muß dabei eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der in Artikel 4 Abs. 2 der Richtlinien 77/388/ESG genannten Tätigkeiten selbständig ausgeübt werden. Der Betrieb einer PV-Anlage erfüllt diese Voraussetzungen, wenn die Nutzung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgt ²⁾.

Gemäß dem USt-Protokoll 2009 (Salzburger Steuerdialog)

- wird gefordert, dass die erzeugte Strommenge mindestens doppelt so hoch als der Privat benötigte Strom sein muß, damit die Unternehmereigenschaft und der Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb der PV-Anlage zusteht. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Anerkennung der Unternehmereigenschaft und damit der Vorsteuerabzug nicht durch eine willkürliche mengenmäßige Begrenzung (200 %) abhängig gemacht werden kann. Einem Mietwagenunternehmer wird nicht auch deshalb die Unternehmereigenschaft verwehrt, weil dieser z.B. nicht die doppelte Jahreskilometerleistung fährt, als er üblicherweise für private Zwecke benötigt – ohne Rücksicht darauf, welche Privatnutzung tatsächlich vorliegt und wie hoch seine dabei erzielten Gewinne sind. Für die steuerliche Behandlung sind alleine die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse (Betrieb : Privat) und nicht fiktiv „benötigte“ Mengen maßgebend. Gemäß Umsatzsteuergesetz ³⁾ gelten Lieferungen sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen.
- wird unterstellt, dass der Betrieb einer PV-Anlage primär nicht die nachhaltige Erzielung von Einnahmen, sondern privaten Motiven wie z.B. der Deckung des privaten Strombedarfes dient. Diese Ansicht trifft nur in einem sehr geringen Ausmaß zu, weil ein PV-Anlagenbetreiber praktisch nur sehr eingeschränkt die Möglichkeit hat, den Eigenstrombedarf zu decken. Durch zeitliche Überschneidungen von Stromerzeugung

- und –verbrauch ist im Überschusseinspeisebetrieb eine Deckung des privaten Jahreseigenstrombedarfs nur im Ausmaß von 10 % bis maximal 40 % möglich. D.h. es werden 60 % bis 90 % des erzeugten Stromes ans öffentliche Netz geliefert. Bei einem Volleinspeisebetrieb werden außerdem 100 % des erzeugten Stromes ins öffentliche Netz eingespeist. Ein Hauptzweck für den Betrieb ist die gewinnbringende Refinanzierung der Anlage, also eine eindeutige wirtschaftliche Tätigkeit. Letztendlich betreibt ein Contractor (Betreibermodell) eine Anlage auch nur zum selben Zweck und ist steuerrechtlich gesehen ebenfalls Unternehmer.
- wird argumentiert, dass „mangels Speichermöglichkeit der Strom ins öffentliche Netz eingespeist wird“. Auch dieses Argument geht ins Leere, weil eine Speicherung in verschiedenen Formen möglich und sinnvoll, aber oftmals eben weniger wirtschaftlich ist als die Einspeisung ins öffentliche Stromnetz. Wirtschaftliches Denken und freies Handeln gehört zu den obersten Prinzipien eines Unternehmers.

Wie vorhin beschrieben, hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise, bedingt durch die zunehmende technische Entwicklung (Hochleistungsmodule, trafolose Wechselrichter mit hohen Wirkungsgraden), fallenden Anschaffungskosten (minus 60 % in den letzten 8 Jahren) und steigenden Energiepreisen, beim PV-Anlagenbetrieb einen vorrangigen Stellenwert erlangt. Und insofern auch die nachhaltige Erzielung von Einnahmen. Zudem werden in Zeiten einer unsicheren Weltwirtschaft zunehmend sichere Kapitalanlagemöglichkeiten mit guten Renditen gesucht, wobei gut dimensionierte PV-Anlagen mit guten Standorten zweifellos diese Erwartungen erfüllen, da die Technik „konkurrenzfähig“ geworden ist. Inzwischen erwirtschaften auch Kleinanlagen interessante Renditen, so daß die (teilweise) Deckung des Eigenstrombedarfes im Überschusseinspeisebetrieb nur ein angenehmer Nebeneffekt ist (siehe Beispiele weiter unten).

Entsprechend dem UStG ⁴⁾ unterliegen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Laut den geltenden Umsatzsteuerrichtlinien ⁵⁾ besteht hinsichtlich des An- und Verkaufs von Ökostrom ein Leistungsaustausch zwischen den jeweiligen Ökostromerzeugern und der Abwicklungsstelle für Ökostrom (OeMAG) sowie zwischen der OeMAG und den jeweiligen Stromhändlern. Demgemäß stellen der An- und Verkauf von Ökostrom durch die OeMAG Umsätze dar, die der Umsatzsteuer von 20 % unterliegen. Auch in unserem Nachbarland Deutschland begründen PV-Anlagenbetreiber, die nach dem Ökostromgesetz (EEG) betrieben werden und Stromüberschüsse erzielen, Unternehmereigenschaft und erzielen damit nachhaltig Einnahmen, die der USt-Pflicht unterliegen ⁶⁾. Ein PV-Anlagenbetreiber mit Sitz in Österreich würde somit gegenüber einem deutschen Anlagenbetreiber steuerlich benachteiligt werden, wenn dem österr. Betreiber der Vorsteuerabzug verwehrt werden würde. - Eine steuerliche Ungleichbehandlung würde dem EU-Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Ordnet also ein österr. PV-Anlagenbetreiber ab Beginn seiner Tätigkeit seine sowohl unternehmerisch als auch eventuell teilweise privat genutzte Anlage insgesamt seinem Unternehmensvermögen zu, ist die Vorsteuer aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten in vollem Umfang abziehbar. Dies wurde auch vom Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Linz bestätigt ⁷⁾. - Voraussetzung dafür ist, wie bereits dargestellt, eine mindestens 10 %ige unternehmerische Nutzung, d.h. der Privat genutzte Anteil darf höchstens 90 % betragen. Die Besteuerung des Privat genutzten Anteiles erfolgt über den Ansatz eines jährlichen Nutzungseigenverbrauches, der USt-pflichtig ist.

Die Ökostromabwicklungsstelle (OeMAG) vergütet zum festgelegten Einspeisetarif ferner die gesetzliche Umsatzsteuer, wenn man ihr die UID-Nummer übermittelt. Zudem besteht die Möglichkeit, die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG 1994 im Ausmaß von 1,8 % der stpfl. Umsätze in Anspruch zu nehmen.

Vorgehensweise, wenn Finanz die Erteilung einer Steuernummer mangels Vorliegen der Unternehmereigenschaft verwehrt:

Oftmals werden Anfragen ans Finanzamt gestellt, die wie folgt oder ähnlich beantwortet werden: „Die Errichtung einer PV-Anlage im Eigenheim fällt unter § 20 EStG 1988 und stellt somit keine Einkunftsart dar. Eine EA-Rechnung erübrigt sich. Der Betreiber einer privaten PV-Anlage zur Stromgewinnung wird nur dann USt-rechtlich Unternehmer, wenn diese Anlage mindestens doppelt so viel Strom erzeugt ...“ usw. Das Finanzamt beruft sich bei diesen Auskünften jedoch nicht auf die geltenden Steuergesetze, sondern lediglich auf Meinungen und Richtlinien des Finanzministeriums. Deshalb ergehen solche Auskünfte nicht in Form eines Bescheides, weshalb auch eine Berufung dagegen nicht möglich ist.

Für den Fall, dass sämtliche Formalitäten für die Erlangung der Steuer- und UID-Nummer ordnungsgemäß eingebracht wurden (Fragebogen Verf24, U15) und die Finanz diese jedoch mangels Vorliegen der Unternehmereigenschaft ohne Bescheid zurückweist, sollte ein „Antrag auf Erteilung einer Steuer- und UID-Nummer gemäß 92 BAO“ gestellt werden. Diesen Antrag hat die Finanz mittels Bescheid schriftlich zu erledigen, wogegen dann innerhalb der Monatsfrist unter Angabe der dargelegten Gründe berufen werden sollte.

Ertragsteuerliche Beurteilung

Einkunftsquelle

Wird eine Photovoltaikanlage von Privatpersonen angeschafft, ist zunächst zu überprüfen, ob eine Betätigung vorliegt, die als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Die Gewinnermittlung erfolgt nach den allgemein üblichen Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes. Ergibt sich aus den tatsächlichen Verhältnissen insgesamt ein Gesamtgewinn (negative Liebhabereiprüfung), liegt eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes ^{*8)} vor. Bei Überschreiten der Gewinngrenze von € 730,00 (= Veranlagungsfreibetrag ^{*9)}) sind diese Einkünfte, bei Vorliegen von unselbständigen (Lohn- und Gehalts-) Einkünften, neben den übrigen Einkünften zu versteuern und es fällt Einkommensteuer an.

Eine gut dimensionierte Anlage erwirtschaftet auch nach Abzug der gesetzlichen AfA (Absetzung für Abnutzung) sowie der Betriebs- und Finanzierungskosten Gewinne und kann daher nicht als Liebhaberei eingestuft werden. – Siehe Beispiele weiter unten.

Betriebsvermögen, Anschaffungskosten, Privatanteil

Photovoltaikanlagen sind steuerlich gesehen selbständig bewertbare, bewegliche Wirtschaftsgüter (wie auch andere technische Anlagen und Maschinen wie etwa Windkraftanlagen und Dampfturbinen), da sie ohne Verletzung ihrer Substanz auf einem anderen Ort versetzt werden können ^{*10)}. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich allein nach steuerlichen Vorschriften, also nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen. Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat genutzt, führt die überwiegende betriebliche Nutzung grundsätzlich zu notwendigem Betriebsvermögen, überwiegende private Nutzung grundsätzlich zu Privatvermögen ^{*11)}. Die Anschaffungskosten der PV-Anlage sind um eventuelle Investitionsförderungen von Bund, Land und Gemeinden zu kürzen.

Ist ein Wirtschaftsgut auf Grund der überwiegend betrieblichen Nutzung ertragsteuerlich dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen, so sind sämtliche Aufwendungen zunächst Betriebsausgaben. Die private Nutzung ist als Entnahme zu berücksichtigen (Nutzungsentnahme), wobei die Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem entsprechenden Anteil an den Betriebsausgaben erfolgt. Es sind daher die auf die Privatnutzung entfallenden Beträge an AfA, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen als Entnahmewert anzusetzen ^{*12)}. Bei der Veräußerung eines überwiegend betrieblich genutzten Wirtschaftsgutes stellt der Veräußerungserlös zur Gänze eine Betriebseinnahme dar (kein Ausscheiden eines Privatanteiles).

Entsprechend einem Artikel im SWK-Heft 23/24 vom 15.08.2009 von Mag. Larnhof (Fachexperte im bundesweiten Fachbereich ESt/KSt/UmgrStG/VereinsR) ist offenbar die österreichische Finanzverwaltung der Ansicht, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu unterscheiden ist, ob es sich um Voll- oder Überschusseinspeiser handelt. Entscheidungswesentlich ist laut Mag. Larnhof nur, ob die selbst erzeugte Strommenge im Jahresdurchschnitt die für die Haushaltsführung „benötigte“ Strommenge überschreitet, unabhängig davon, in welchem Ausmaß tatsächlich Strom für private Zwecke von der PV-Anlage bezogen wird. Weiters wird ausgeführt, dass sich ein Ausgleich aus Stromerzeugung und privatem Stromverbrauch ergibt, wenn die Durchschnittsleistung der PV-Anlage dem Energiebedarf des Haushalts entspricht. Er führt weiters an, dass die Lieferung ins Ortsnetz nur deshalb erfolgt, weil einerseits eine Speichermöglichkeit technisch nicht möglich ist und andererseits zeitversetzt Strom aus dem Ortsnetz in ähnlichem Ausmaß zum selben Preis zugekauft werden muß.

Das Argument, eine Speicherung sei technisch nicht möglich, ist falsch, weil eine Speicherung in verschiedenen Formen möglich und sinnvoll, aber oftmals eben weniger wirtschaftlich ist als die Einspeisung ins öffentliche Stromnetz. Auch ist es unrichtig, die tatsächliche Privatnutzung zu ignorieren: während z.B. bei einem Volleinspeisebetrieb 100 % des erzeugten Stromes zum zwei- bis dreifachen Bezugstarif verkauft wird (29,98 bis 45,98 Cent/kWh), ist hier eine Privatnutzung technisch und praktisch unmöglich. Dem Volleinspeiser „mangels Speichermöglichkeit“ bzw. „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ eine Privatnutzung im Ausmaß von 100 % zu unterstellen, ist absurd. Auch ist im Überschusseinspeisebetrieb eine Deckung des privaten Jahreseigenstrombedarfs nur im Ausmaß von 10 % bis maximal 40 % möglich. Auch hier „mangels Speichermöglichkeit“ und „in wirtschaftl. Betrachtungsweise“ dem Betreiber eine Privatnutzung im Ausmaß von 100 % aufzuerlegen, obwohl dieses Ausmaß praktisch unmöglich ist, ist ebenso unverständlich.

Afa

Die Lebensdauer einer PV-Anlage beträgt laut Experten über 30 Jahre. Die steuerliche Nutzungsdauer (Afa-Zeitraum) lehnt sich an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer an, wobei in Österreich entsprechend den deutschen Afa-Tabellen eine steuerliche Nutzungsdauer von 20 Jahren anerkannt wird.

Neben der Afa und eventuell Fremdfinanzierungskosten ergeben sich oftmals folgende Betriebskosten, die ebenso als Betriebsausgaben abzugsfähig sind:

- Instandhaltungen (Wechselrichterreparatur –tausch, Reinigungskosten)
- Versicherungsprämien (Sturm- Hagel- Vandalismus- Diebstahlversicherung)
- Mieten (Einspeisezähler, Dach- Freifläche)
- Bankspesen
- Beratungskosten

Für die Gewinnermittlung genügt eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung *13).

Beispiele:

Planerfolgsrechnung

Volleinspeisezeitraum 12 Jahre – dzt. österr. Ökostromgesetz

	Jahr												Jahr 1-12
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Leistung %	99,6%	99,2%	98,8%	98,4%	98,0%	97,6%	97,2%	96,8%	96,4%	96,0%	95,6%	95,2%	
Produktion kWh	4.978	4.958	4.938	4.918	4.898	4.878	4.858	4.838	4.818	4.798	4.778	4.758	58.417
Verkauf kWh	4.978	4.958	4.938	4.918	4.898	4.878	4.858	4.838	4.818	4.798	4.778	4.758	58.417
Tarif je kWh	0,4598	0,4598	0,4598	0,4598	0,4598	0,4598	0,4598	0,4598	0,4598	0,4598	0,3449	0,2299	
Erlöse Strom €	2.289	2.280	2.271	2.261	2.252	2.243	2.234	2.225	2.215	2.206	1.648	1.094	25.218
Eigenverbr. kWh	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tarif je kWh	0,1600	0,1664	0,1731	0,1800	0,1872	0,1947	0,2025	0,2105	0,2190	0,2277	0,2368	0,2463	
Erlöse Eigenv. €	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Anlagenverkauf €	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Erträge	2.289	2.280	2.271	2.261	2.252	2.243	2.234	2.225	2.215	2.206	1.648	1.094	25.218
AfA (Invest.kosten)	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	10.260
Restbuchwerte	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Versicherung	52	53	54	56	57	58	59	60	61	63	64	65	702
Zählermiete	36	36	37	38	39	39	40	41	42	43	44	44	479
Wartung etc. lfd.	17	18	18	19	19	19	20	20	20	21	21	22	234
Rep. Wechselr.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kreditzinsen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Girozinsen +/-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VSt-Pauschale	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aufwendungen	960	962	964	968	970	971	974	976	978	982	984	986	11.675
Gewinn/Verlust	1.329	1.318	1.307	1.293	1.282	1.272	1.260	1.249	1.237	1.224	664	108	13.543

Wirtschaftlichkeitsberechnungen

Auf Basis des dtz. Ökostromgesetzes mit OeMAG-Vertrag

(= Jahr 1-12: Volleinspeisung, Jahr 13-25: Überschusseinspeisung)

1) Beispiel ohne Vorsteuerabzug

- Anschaffungskosten: € 20.500 (Bruttobetrag)
- Anlagengröße: 4,9 kWp
- Durchschnittlicher österr. Standort, südliche Ausrichtung
- angenommene Inflation: 3 % pro Jahr
- Geschätzter Jahresertrag im 1. Jahr: 4.980 kWh / Degradation pro Jahr: -0,4 %
- Eigenverbrauch ab 13. Jahr: 30 %.
- Betriebskosten pro Jahr: Anlagenversicherung, Zählermiete, sonst. Wartung; jährl. Indexanpassung 2 %
- Liquiditätsüberschüsse werden nicht verzinst

Jahr	Einzahlungen		Auszahlungen				E/A Saldo	Abzins.faktor 3,00%	Kapitalwert = Barwert	Entwicklung Liquidität
	Erträge	Restwert linear	Eigenmittel	Kreditraten	Betriebsk.	Zinsen Giro +/-				
0	€ 0	€ 0	€ 20.500	€ 0	€ 0	€ 0	-€ 20.500	1,000000	-€ 20.500	-€ 0
1	€ 2.289	€ -		€ -	€ 120	€ -	€ 2.169	0,970874	€ 2.106	€ 2.169
2	€ 2.280	€ -		€ -	€ 121	€ -	€ 2.159	0,942596	€ 2.035	€ 4.328
3	€ 2.271	€ -		€ -	€ 124	€ -	€ 2.147	0,915142	€ 1.965	€ 6.475
4	€ 2.261	€ -		€ -	€ 127	€ -	€ 2.134	0,888487	€ 1.896	€ 8.609
5	€ 2.252	€ -		€ -	€ 130	€ -	€ 2.122	0,862609	€ 1.830	€ 10.731
6	€ 2.243	€ -		€ -	€ 131	€ -	€ 2.112	0,837484	€ 1.769	€ 12.843
7	€ 2.234	€ -		€ -	€ 135	€ -	€ 2.099	0,813092	€ 1.707	€ 14.942
8	€ 2.225	€ -		€ -	€ 137	€ -	€ 2.088	0,789409	€ 1.648	€ 17.030
9	€ 2.215	€ -		€ -	€ 139	€ -	€ 2.076	0,766417	€ 1.591	€ 19.106
10	€ 2.206	€ -		€ -	€ 143	€ -	€ 2.063	0,744094	€ 1.535	€ 21.169
11	€ 1.648	€ -		€ -	€ 145	€ -	€ 1.503	0,722421	€ 1.086	€ 22.672
12	€ 1.094	€ -		€ -	€ 148	€ -	€ 946	0,701380	€ 664	€ 23.618
13	€ 675	€ -		€ -	€ 152	€ -	€ 523	0,680951	€ 356	€ 24.141
14	€ 701	€ -		€ -	€ 154	€ -	€ 547	0,661118	€ 362	€ 24.688
15	€ 726	€ -		€ -	€ 1.504	€ -	-€ 778	0,641862	-€ 499	€ 23.910
16	€ 753	€ -		€ -	€ 160	€ -	€ 593	0,623167	€ 370	€ 24.503
17	€ 781	€ -		€ -	€ 164	€ -	€ 617	0,605016	€ 373	€ 25.120
18	€ 809	€ -		€ -	€ 167	€ -	€ 642	0,587395	€ 377	€ 25.762
19	€ 839	€ -		€ -	€ 171	€ -	€ 668	0,570286	€ 381	€ 26.430
20	€ 870	€ -		€ -	€ 173	€ -	€ 697	0,553676	€ 386	€ 27.127
21	€ 902	€ -		€ -	€ 177	€ -	€ 725	0,537549	€ 390	€ 27.852
22	€ 935	€ -		€ -	€ 181	€ -	€ 754	0,521893	€ 394	€ 28.606
23	€ 969	€ -		€ -	€ 184	€ -	€ 785	0,506692	€ 398	€ 29.391
24	€ 1.005	€ -		€ -	€ 188	€ -	€ 817	0,491934	€ 402	€ 30.208
25	€ 1.042	€ -		€ -	€ 192	€ -	€ 850	0,477606	€ 406	€ 31.058
	€ 36.225	€ 0	€ 20.500	€ 0	€ 5.167	€ 0	€ 10.558		€ 3.428	
	€ 36.225			€ 25.667						

Ergebnis Beispiel 1) ohne Vorsteuerabzug

insgesamt ergibt sich für den Zeitraum von 25 Jahren ein Gesamtgewinn (vor Ertragsteuern) von rund € 10.600. Der Barwertgewinn beträgt unter Berücksichtigung einer Geldentwertungsrate von 3 % rund € 3.400. Die jährliche Rendite (interner Zinsfuß der Investition) beträgt 5,05 %. Die inflationsbereinigte Amortisationsdauer beträgt 15 Jahre (ohne Inflation: 10 Jahre).

2) Beispiel mit 100 % Vorsteuerabzug

- Anschaffungskosten: € 17.100 (Nettobetrag)
- Anlagengröße etc. wie Beispiel 1

Jahr	Einzahlungen		Auszahlungen				E/A Saldo	Abzins. faktor 3,00%	Kapitalwert = Barwert	Entwicklung Liquidität
	Erträge	Restwert linear	Eigenmittel	Kreditraten	Betriebsk.	Zinsen Giro +/-				
0	€ 0	€ 0	€ 17.100	€ 0	€ 0	€ 0	-€ 17.100	1,000000	-€ 17.100	-€ 0
1	€ 2.289	€ -		€ -	€ 105	€ -	-€ 2.184	0,970874	€ 2.120	€ 2.184
2	€ 2.280	€ -		€ -	€ 107	€ -	-€ 2.173	0,942596	€ 2.048	€ 4.357
3	€ 2.271	€ -		€ -	€ 109	€ -	-€ 2.162	0,915142	€ 1.979	€ 6.519
4	€ 2.261	€ -		€ -	€ 113	€ -	-€ 2.148	0,888487	€ 1.908	€ 8.667
5	€ 2.252	€ -		€ -	€ 115	€ -	-€ 2.137	0,862609	€ 1.843	€ 10.804
6	€ 2.243	€ -		€ -	€ 116	€ -	-€ 2.127	0,837484	€ 1.781	€ 12.931
7	€ 2.234	€ -		€ -	€ 119	€ -	-€ 2.115	0,813092	€ 1.720	€ 15.046
8	€ 2.225	€ -		€ -	€ 121	€ -	-€ 2.104	0,789409	€ 1.661	€ 17.150
9	€ 2.215	€ -		€ -	€ 123	€ -	-€ 2.092	0,766417	€ 1.603	€ 19.242
10	€ 2.206	€ -		€ -	€ 127	€ -	-€ 2.079	0,744094	€ 1.547	€ 21.321
11	€ 1.648	€ -		€ -	€ 129	€ -	-€ 1.519	0,722421	€ 1.097	€ 22.840
12	€ 1.094	€ -		€ -	€ 131	€ -	-€ 963	0,701380	€ 675	€ 23.803
13	€ 675	€ -		€ -	€ 133	€ -	-€ 542	0,680951	€ 369	€ 24.345
14	€ 701	€ -		€ -	€ 137	€ -	-€ 564	0,661118	€ 373	€ 24.909
15	€ 726	€ -		€ -	€ 1.485	€ -	-€ 759	0,641862	-€ 487	€ 24.150
16	€ 753	€ -		€ -	€ 141	€ -	-€ 612	0,623167	€ 381	€ 24.762
17	€ 781	€ -		€ -	€ 145	€ -	-€ 636	0,605016	€ 385	€ 25.398
18	€ 809	€ -		€ -	€ 147	€ -	-€ 662	0,587395	€ 389	€ 26.060
19	€ 839	€ -		€ -	€ 151	€ -	-€ 688	0,570286	€ 392	€ 26.748
20	€ 870	€ -		€ -	€ 153	€ -	-€ 717	0,553676	€ 397	€ 27.465
21	€ 902	€ -		€ -	€ 157	€ -	-€ 745	0,537549	€ 400	€ 28.210
22	€ 935	€ -		€ -	€ 159	€ -	-€ 776	0,521893	€ 405	€ 28.986
23	€ 969	€ -		€ -	€ 163	€ -	-€ 806	0,506692	€ 408	€ 29.792
24	€ 1.005	€ -		€ -	€ 167	€ -	-€ 838	0,491934	€ 412	€ 30.630
25	€ 1.042	€ -		€ -	€ 169	€ -	-€ 873	0,477606	€ 417	€ 31.503
	€ 36.225	€ 0	€ 17.100	€ 0	€ 4.722	€ 0	€ 14.403		€ 7.123	
	€ 36.225			€ 21.822						

Ergebnis Beispiel 2) mit Vorsteuerabzug:

insgesamt ergibt sich für den Zeitraum von 25 Jahren ein Gesamtgewinn (vor Ertragsteuern) von rund € 14.400. Der Barwertgewinn beträgt unter Berücksichtigung einer Geldentwertungsrate von 3 % rund € 7.100. Die jährliche Rendite (interner Zinsfuß der Investition) beträgt 7,96 %. Die inflationsbereinigte Amortisationsdauer beträgt 9 Jahre (ohne Inflation: 8 Jahre).

Anmerkung: Entsprechend der Ökostromgesetznovelle 2009 wird der Einspeisezeitraum für Anlagen ab dem 1.1.2010 auf 13 Jahre erhöht, so daß die Gewinne und Renditen ab 2010 entsprechend höher sind.

Zusammenfassung

Die Unternehmereigenschaft von PV-Anlagenbetreibern (ausgenommen Inselbetriebe) sind entgegen der Meinung der Finanzverwaltung nicht auf Basis von fiktiven Privatanteilen, sondern gemäß den allgemein geltenden Steuergesetzen und auf Basis der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse zu beurteilen.

Wird eine Photovoltaikanlage von Privatpersonen angeschafft, ist zunächst zu überprüfen, ob eine Betätigung vorliegt, die als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Ergibt sich aus den tatsächlichen Verhältnissen insgesamt ein Gesamtgewinn (negative Liebhabereiprüfung), liegt eine gewerblichen Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes vor, andernfalls ist die Anlage Privatvergnügen. Bei Überschreiten der Gewinngrenze von € 730,00 (= Veranlagungsfreibetrag⁹⁾) sind diese Einkünfte neben den übrigen Einkünften zu versteuern und es fällt Einkommensteuer an.

Ordnet somit ein PV-Anlagenbetreiber ab Beginn seiner Tätigkeit seine sowohl unternehmerisch als auch eventuell teilweise privat genutzte PV-Anlage insgesamt seinem Unternehmensvermögen zu, ist die Vorsteuer aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten in vollem Umfang abziehbar. Voraussetzung dafür ist eine mindestens 10 %ige unternehmerische Nutzung. Dies wurde auch vom UFS Linz bestätigt, wogegen jedoch die Finanz eine Beschwerde beim VwGH eingebracht hat. Der Ausgang bleibt abzuwarten, wobei mit einer Entscheidung erst ca. Anfang 2012 gerechnet werden kann (die durchschnittliche Erledigungsdauer beim VwGH beträgt dzt. rund 20 Monate¹⁴⁾).

Wie die dargestellten Wirtschaftlichkeitsberechnungen zeigen, ist der PV-Anlagenbetrieb konkurrenzfähig und somit gewinnbringend geworden. Und insofern auch die nachhaltige Erzielung von Einnahmen. Ein Hauptzweck für den Betrieb ist die gewinnbringende Refinanzierung der Anlage und die Erzielung einer möglichst hohen Rendite, also eine eindeutige wirtschaftliche Tätigkeit. Letztendlich betreibt ein Contractor (Betreibermodell) eine Anlage auch nur zum selben Zweck und ist steuerrechtlich gesehen ebenfalls Unternehmer. Inzwischen erwirtschaften auch Kleinanlagen interessante Erträge, so daß die (teilweise) Deckung des Eigenstrombedarfes im Überschuß einspeisebetrieb nur ein angenehmer Nebeneffekt ist.

Laut den geltenden Umsatzsteuerrichtlinien besteht hinsichtlich des An- und Verkaufs von Ökostrom ein Leistungsaustausch zwischen den jeweiligen Ökostromerzeugern und der Abwicklungsstelle für Ökostrom (OeMAG) sowie zwischen der OeMAG und den jeweiligen Stromhändlern. Demgemäß stellen der An- und Verkauf von Ökostrom durch die OeMAG Umsätze dar, die der Umsatzsteuer von 20 % unterliegen. Auch in unserem Nachbarland Deutschland begründen PV-Anlagenbetreiber, die nach dem Ökostromgesetz (EEG) betrieben werden und Stromüberschüsse erzielen, Unternehmereigenschaft und erzielen damit nachhaltig Einnahmen, die der Umsatzsteuer unterliegen. Ein PV-Anlagenbetreiber mit Sitz in Österreich würde somit gegenüber einem deutschen Anlagenbetreiber steuerlich benachteiligt werden, wenn dem österr. Betreiber der Vorsteuerabzug verwehrt werden würde. - Eine steuerliche Ungleichbehandlung würde dem EU-Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Zu guter letzt sei angemerkt, dass es bereits eine Vielzahl verschiedener Betreibervarianten gibt, die rechtsformunabhängig steuerrechtlich gleich behandelt werden müssen. Und in diesem Zusammenhang ergeben sich Fragen, die ebenso einheitlich zu beantworten sind:

- a) PV-Anlage wird auf dem Dach eines Nachbarn errichtet: ist die pauschale Eigenverbrauchstheorie und Aberkennung der Unternehmereigenschaft gemäß dem Salzburger Steuerdialog noch anwendbar?
- b) Auslagerung PV-Anlage in Contracting-Modell: ist der Vorsteuerabzug unabhängig von der Anlagengröße und dem jeweiligen Jahreshaushaltsverbrauch möglich?
- c) Falls Anlagenerweiterung ab dem 4. Jahr: wie kann Unternehmereigenschaft anhand den Ausführungen des USt-Protokolls 2009 bereits von Beginn an richtig beurteilt werden?

Die gesetzeskonforme steuerrechtliche Behandlung kann nur darin bestehen, sämtliche PV-Anlagenbetreiber, insofern ein Gesamtgewinn erzielt wird, unabhängig von ihrer Rechtsform und Anlagengröße, im Ausmaß ihrer tatsächlichen betrieblichen Nutzung (Verhältnis Stromerzeugung : Stromverkauf) als (Klein)Unternehmer, analog den geltenden Steuergesetzen und wie in diesem Artikel dargestellt, zu erfassen.

*1) § 2 Abs. 2 UStG 1994

*2) Finanzgericht München vom 25.1.2007, 14 K 1899/04

*3) § 12 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1994

*4) § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994

*5) Rz. 657 USt-Richtlinien 2000

*6) BM für Finanzen Berlin (GZ: IV B 7-S 7104 – 47/01) vom 4.12.2001

*7) UFS 28.05.2009, RV/0254-L/07

*8) § 23 EStG 1988

*9) § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988

*10) Rz. 3169 und 3170 EStR 2000

*11) VwGH 19.11.1998, 96/15/0051

*12) VwGH 18.2.1999, 98/15/0192

*13) § 4/3 EStG 1988

*14) Tätigkeitsbericht VwGH 2008