

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, vertreten durch \*\*\*Stb\*\*\*, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. August 2023 zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* betreffend Körperschaftsteuer 2018, Körperschaftsteuer 2019, Körperschaftsteuer 2020, Körperschaftsteuer 2021, Körperschaftsteuer 2022 und Körperschaftsteuervorauszahlungen 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die steuerliche Vertreterin teilte dem Finanzamt in einer Offenlegung im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage durch die Beschwerdeführerin am 10.7.2023 Folgendes mit:

*„1 Sachverhalt*

*Die Marktgemeinde \*\*\*Bf1\*\*\* (idF: Gemeinde) hat im Jahr 2012 Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) auf insgesamt 13 öffentlichen Standorten zur Abdeckung des hohen Strombedarfs des hoheitlichen Kanalbetriebs, bestehend aus Kläranlage, Bioanlage und 15 Abwasserpumpwerken, im Gemeindegebiet errichtet und in Betrieb genommen.*

*Aufgrund der für die Errichtung der PV-Anlagen benötigten Dach-/Freiflächen, war es von vornherein nicht möglich, diese auf dem Kanalbetrieb zu errichten und musste die Gemeinde daher auf andere Standorte (Kindergärten, Volksschule, Feuerwehren, Marktgemeindeamt etc)*

*ausweichen. Sowohl die Stromerzeugung durch die PV-Anlagen als auch der Stromverbrauch durch den Kanalbetrieb erfolgen demnach dezentral und verteilt auf verschiedene, sich nicht deckende Standorte (Ort der Stromerzeugung nicht gleich Ort des Stromverbrauchs).*

*Die PV-Anlagen werden als Volleinspeiser betrieben. Der Betrieb als Überschusseinspeiser war vor dem Hintergrund der ansonsten erforderlichen, quer über das gesamte Gemeindegebiet zu verlegenden Elektrizitätsleitungen technisch und wirtschaftlich nicht möglich. Aus diesem Grund hat sich die Gemeinde dafür entschieden, zunächst den gesamten mit den PV-Anlagen erzeugten Strom in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen (Volleinspeiser) und in weiterer Folge den von der Gemeinde für den Kanalbetrieb benötigten Strom wieder aus dem öffentlichen Stromnetz zu beziehen. Faktisch war mit dem Betrieb der PV-Anlagen jedoch beabsichtigt, den für den Kanalbetrieb benötigten Strom zu erzeugen und in diesem auch zu verbrauchen. Auch die buchhalterische Zuordnung sowie die Finanzierung erfolgten zum/über den hoheitlichen Kanalbetrieb.*

*Da die Errichtung der PV-Anlagen durch die Gemeinde somit de facto zur Abdeckung des Strombedarfs im Kanalbetrieb erfolgte, ist die Gemeinde bislang unzweifelhaft davon ausgegangen, dass die PV-Anlagen vollumfänglich dem hoheitlichen und damit körperschaftsteuerrechtlich nicht relevanten Kanalbetrieb zuzuordnen sind. Aus diesem Grund wurden in der Vergangenheit hinsichtlich der damit erzielten Einnahmenüberschüsse keine Körperschaftsteuererklärungen abgegeben und auch keine Körperschaftsteuer abgeführt. Durch die Nichterklärung erzielter Einnahmenüberschüsse ist es zu einer Verkürzung von Körperschaftsteuer gekommen, welche hiermit berichtet wird.*

## *2 Körperschaftsteuer*

### *Anteilige Zurechnung zum Hoheitsbetrieb*

*Ein Betrieb gewerblicher Art ist gem § 2 Abs 1 KStG jede Einrichtung, die, neben der Erfüllung weiterer Voraussetzungen, ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht dient. Betreibt eine Gemeinde eine PV-Anlage, hat die Beurteilung, ob eine privatwirtschaftliche oder hoheitliche Tätigkeit vorliegt, daher danach zu erfolgen, ob der mit der PV-Anlage produzierte Strom der Erfüllung privatwirtschaftlicher oder hoheitlicher Aufgaben dient. Bei Volleinspeisung wird zwar grundsätzlich von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit ausgegangen. Die konkreten Umstände des gegenständlichen Falls rechtfertigen uE jedoch eine differenziertere Betrachtung:*

*Wie bei der Sachverhaltsdarstellung unter Punkt 1 ausgeführt, wurden/werden die PV-Anlagen von der Gemeinde zum Zweck der Abdeckung des im hoheitlichen Kanalbetrieb benötigten Strombedarfs errichtet und betrieben. Zwar wird der mit den PV-Anlagen erzeugte Strom zunächst in das öffentliche Netz eingespeist und der für den Kanalbetrieb benötigte Strom in der Folge wieder aus dem öffentlichen Netz bezogen. Dies ist jedoch ausschließlich den sich aufgrund der dezentralen Ausrichtung sowohl der PV-Anlagen als auch des Kanalbetriebs*

*ergebenden technischen und wirtschaftlichen Umständen geschuldet und ändert nichts an der Tatsache, dass die PV-Anlage zum Zweck der Abdeckung des Strombedarfs des Kanalbetriebs errichtet wurde.*

*Wenn auch keine direkte Zuordnung des erzeugten PV-Stroms zum Kanalbetrieb möglich ist, so lässt sich aus einem Vergleich der Stromabrechnungen dennoch ableiten, dass der vom Kanalbetrieb benötigte Strom durch den mit den PV-Anlagen erzeugten Strom gedeckt wird. Dies war auch das von der Gemeinde mit der Errichtung und dem Betrieb der PV-Anlage verfolgte Ziel.*

*Der Stromverbrauch des Kanalbetriebs entspricht in den Jahren 2018 - 2022 durchschnittlich 77,73 % der insgesamt mit den PV-Anlagen erzeugten Strommenge. Der Stromverbrauch des Kanalbetriebes ist damit etwas geringer als die erzeugte Strommenge. Dass es hinsichtlich der durchschnittlich verbleibenden 22,27 % zu einem tatsächlichen Einspeisungsüberschuss kommt, steht der grundsätzlichen bzw. überwiegenden sachlichen Zuordnung der PV-Anlagen zum hoheitlichen Kanalbetrieb nicht entgegen. Vielmehr ist dies damit zu begründen, dass man seitens der Gemeinde sicher gehen wollte, den gesamten im Kanalbetrieb benötigten Strom durch die PV-Anlagen decken zu können und gegebenenfalls Reserven für einen allfälligen Ausbau des Kanalbetriebes zu haben.*

*Bei den gegenständlichen PV-Anlagen kann nach den vorstehenden Ausführungen uE daher vom Vorliegen eines Selbstversorgungsbetriebs ausgegangen werden, da die PV-Anlagen, wenn auch indirekt, überwiegend Strom für den hoheitlichen Kanalbetrieb der Gemeinde erzeugen. Selbstversorgungsbetriebe, die ausschließlich oder überwiegend dem Hoheitsbereich einer Gemeinde dienen, begründen nach herrschender Ansicht keinen Betrieb gewerblicher Art. Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit und - aufgrund der damit nachhaltig erzielten Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht - auch ein körperschaftsteuerlich relevanter Betrieb gewerblicher Art (PV-Anlagen-BgA) liegt uE somit nur in dem Ausmaß vor, in dem über den Eigenverbrauch der Gemeinde hinausgehend Umsätze mit Dritten erzielt werden (22,27 % der gesamten erzeugten und eingespeisten Strommenge).*

*Der durch die Einspeisung erzielte Einnahmenüberschuss kann damit uE zumindest im Ausmaß des durchschnittlichen Stromverbrauchs des Kanalbetriebs (77,73 % der gesamten erzeugten Strommenge) dem Hoheitsbereich der Gemeinde zugeordnet werden und unterliegt damit nicht der Körperschaftsteuer. Lediglich hinsichtlich der darüberhinausgehenden eingespeisten Strommenge von durchschnittlich 22,27 % des gesamten erzeugten PV-Stroms, ist von der Begründung eines PV-Anlagen-BgA auszugehen und somit ein körperschaftsteuerpflichtiger Einspeisungs- und Einnahmenüberschuss gegeben.*

#### *Ermittlung der Einnahmenüberschüsse*

*Unter Berücksichtigung der uE auf den hoheitlichen Kanalbetrieb entfallenden Einnahmenüberschüsse von durchschnittlich 77,73 % (EUR 144.160,08), verbleibt für die Jahre*

2018 - 2022 ein dem PV-Anlagen-BgA zuzurechnender, körperschaftsteuerpflichtiger Einnahmenüberschuss von insgesamt EUR 41.303,83 (22,27 %). Für den Zeitraum 2018 - 2022 ergibt sich für den PV-Anlagen-BgA damit eine Körperschaftsteuer von EUR 10.325,96.

| Einnahmenüberschuss und KöSt bei anteiliger Zurechnung zum Hoheitsbetrieb im durchschnittlichen Ausmaß: |                                  |                 |                 |                 |                 |                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|------------------|
| Hoheitlicher Stromverbrauch im Ø:                                                                       | 77,73% hoheitlicher Kanalbetrieb |                 |                 |                 |                 |                  |
| Überschuss PV-Anlagen-BgA im Ø:                                                                         | 22,27% Unternehmensbereich       |                 |                 |                 |                 |                  |
| Zur Detailberechnung siehe Tabellenblatt "Stromverbrauch Kanal"                                         |                                  |                 |                 |                 |                 |                  |
|                                                                                                         | 2018                             | 2019            | 2020            | 2021            | 2022            | Summe            |
| Einnahmen PV-Anlagen "Überschuss" (22,27%)                                                              | 15.576,21                        | 16.644,89       | 16.754,67       | 15.719,71       | 15.506,48       |                  |
| Ausgaben PV-Anlagen "Überschuss" (22,27%)                                                               | -8.146,62                        | -7.586,76       | -7.636,06       | -7.903,35       | -7.625,32       |                  |
| <b>Einnahmenüberschuss PV-Anlagen-BgA</b>                                                               | <b>7.429,59</b>                  | <b>9.058,13</b> | <b>9.118,61</b> | <b>7.816,36</b> | <b>7.881,15</b> | <b>41.303,83</b> |
| <b>KöSt PV-Anlagen-BgA (25%)</b>                                                                        | <b>1.857,40</b>                  | <b>2.264,53</b> | <b>2.279,65</b> | <b>1.954,09</b> | <b>1.970,29</b> | <b>10.325,96</b> |

Sollte die Behörde unseren Ausführungen nicht folgen und die gesamten Einnahmenüberschüsse der Jahre 2018 - 2022 dem PV-Anlagen-BgA zuordnen (EUR 185.463,91), ergäbe sich dadurch eine Körperschaftsteuer iHv EUR 46.365,98.“

In Beilagen wurde die Ermittlung der Einnahmenüberschüsse inklusive einer Übersicht über den Stromverbrauch und einer Übersicht über die Stromeinspeisung näher dargestellt. Die Ermittlung der Einnahmenüberschüsse und die Berechnung der KöSt für den Fall, dass keine anteilige Zurechnung der PV-Anlagen zum Hoheitsbereich der Gemeinde vorgenommen wird, erfolgte dabei wie folgt:

Einnahmenüberschuss und KöSt gesamt OHNE Zurechnung zu Hoheitsbetrieb

|                                   | 2018             | 2019             | 2020             | 2021             | 2022             | Summe             |
|-----------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Einnahmen PV-Anlagen (100%)       | 69.940,84        | 74.739,48        | 75.232,39        | 70.585,18        | 69.627,72        |                   |
| Ausgaben PV-Anlagen (100%)        | -36.580,24       | -34.066,36       | -34.287,71       | -35.487,90       | -34.239,50       |                   |
| <b>Einnahmenüberschuss gesamt</b> | <b>33.360,60</b> | <b>40.673,12</b> | <b>40.944,68</b> | <b>35.097,28</b> | <b>35.388,22</b> | <b>185.463,91</b> |
| <b>KöSt (25%)</b>                 | <b>8.340,15</b>  | <b>10.168,28</b> | <b>10.236,17</b> | <b>8.774,32</b>  | <b>8.847,06</b>  | <b>46.365,98</b>  |

Das Finanzamt setzte mit **Bescheiden vom 29.8.2023** die Körperschaftsteuern für die Jahre 2018 bis 2022 entsprechend dieser letztgenannten Berechnung der steuerlichen Vertreterin, und somit ohne anteilige Zurechnung der PV-Anlagen zum Hoheitsbereich der Gemeinde unter Bedachtnahme auf die Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG mit 8.340,00 € (2018), 10.168,00 € (2019), 10.236,00 € (2020), 8.774,00 € (2021) und 8.847,00 € (2022), insgesamt somit in Höhe von 46.365,00 € fest. Ferner wurden die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2023 und Folgejahre mit 9.200,00 € festgesetzt, wobei die maßgebliche Abgabenschuld für das Jahr 2022 (8.847,00 €) gemäß §§ 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 4 % erhöht wurde.

In der Bescheidbegründung würdigte das Finanzamt den offengelegten Sachverhalt wie folgt:

*Ein Betrieb gewerblicher Art ist gem. § 2 Abs. 1 KStG jede Einrichtung, die neben der Erfüllung weiterer Voraussetzungen, ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichen Gehalt dient. Bei einer Photovoltaik-Anlage mit Volleinspeisung wird die gesamte erzeugte Energie in das Energienetz eingespeist und damit an den Versorgungsunternehmer verkauft. Der für den Eigenbedarf benötigte Strom wird gesondert entgeltlich vom Energieversorger bezogen. Eine oder mehrere Photovoltaik-Anlage(n) mit Volleinspeisung sind für eine Gemeinde ein Betrieb gewerblicher Art, sofern die Einnahmen von jährlich EUR 2.900,00 überschritten werden (vgl. Erlass des BMF vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013). Bei Volleinspeisung stellt die Photovoltaikanlage hinsichtlich des gesamten eingespeisten (verkauften) Stromes eine gewerbliche Einkunftsquelle dar. Dass im gegenständlichen Fall die Errichtung der Photovoltaik-Anlagen deswegen erfolgte, um die hohen Stromkosten für den Kanalbetrieb zu decken, ist im gegenständlichen Fall für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ohne Belang. Im gegenständlichen Fall wird unstrittig die gesamte erzeugte Energie an ein Energieversorgungsunternehmen veräußert, sodass bereits aus diesem Grunde ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt. Die Produktion von Strom gehört nicht zur hoheitlichen Tätigkeit einer Gemeinde.*

*Nicht entscheidungswesentlich ist, dass die Photovoltaik-Anlage wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des Kanalbetriebes zu mindern, da im konkreten Fall unstrittig die gesamte erzeugte Strommenge veräußert wird und aus diesem Stromverkauf Einnahmen von über EUR 2.900,00 bezogen werden. Die für den Kanalbetrieb benötigte Strommenge wird in einem eigenen Rechtsgeschäft gesondert wieder entgeltlich bezogen. Die bisher vorgenommene buchhalterische Zuordnung der Photovoltaik-Anlagen zum Kanalbetrieb ist abgabenrechtlich ohne Belang. Für den konkreten Fall bedeutet das, dass ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt und dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind und daher bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen sind.*

Nachdem innerhalb offener Beschwerdefrist um Verlängerung derselben bis 27.10.2023 ersucht worden war, wurde mit Eingabe vom **5.10.2023 Beschwerde** gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2018 bis 2022 und den KÖSt-Vorauszahlungsbescheid 2023 erhoben. Ferner wurde das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung, die Vorlage der Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen an das Bundesfinanzgericht, die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Errichtung als auch der Betrieb der PV-Anlagen durch die Gemeinde zur Abdeckung des Strombedarfs im hoheitlichen Kanalbetrieb beabsichtigt war und ausschließlich zu diesem Zweck erfolgt sei. Dies spiegle sich nicht zuletzt in der buchhalterischen Zuordnung zum Kanalbetrieb sowie in der Finanzierung der Investitionskosten aus Kanalbaumitteln wider. Die Zuordnung zum Kanalbetrieb sei zudem auf

der Homepage der Energiespar- und Klimabündnisgemeinde \*\*\*Bf1\*\*\* ersichtlich, wonach die PV-Anlagen im Jahr 2012 zur Abdeckung des hohen Strombedarfs der Abwasserpumpwerke errichtet wurden. Aufgrund der Verteilung des Kanalbetriebes und der dafür notwendigen Pumpwerke über das gesamte Gemeindegebiet sowie der gemeindeseitig für die PV-Anlagen vorhandenen und nutzbaren Flächen für die Stromerzeugung sei eine direkte Einleitung bzw. unmittelbare Verwendung des erzeugten Stroms in den bzw. im Kanalbetrieb technisch nicht umsetzbar gewesen und somit habe von der Gemeinde der Weg der Volleinspeisung in das öffentliche Netz mit anschließendem Rückkauf der benötigten Strommenge aus dem öffentlichen Netz beschritten werden müssen. Dies stelle einen erheblichen finanziellen Nachteil für die Gemeinde dar, da der Strombezugspreis deutlich höher als der Einspeisungstarif sei. Der Stromverbrauch des Kanalbetriebs entspreche in den Jahren 2018 bis 2022 durchschnittlich 77,73 % der insgesamt mit den PV-Anlagen erzeugten Strommenge. Dass in den gegenständlichen Jahren 2018 bis 2022 tatsächlich etwas mehr Strom produziert als vom Kanalbetrieb verbraucht worden sei (durchschnittlich 22,27 %), sei damit zu begründen, dass man seitens der Gemeinde sichergehen wollte, den gesamten im Kanalbetrieb benötigten Strom durch die PV-Anlagen decken zu können und auch ausreichend Reserven für schlechte Witterungsbedingungen und einen künftigen Ausbau des Kanalbetriebes bzw. -netzes vorliegen sollten. Wie bereits im Schreiben vom 12.7.2023 dargelegt, würden die gegenständlichen PV-Anlagen zur Selbstversorgung des hoheitlichen Kanalbetriebs mit Strom betrieben. Aufgrund des zweifelsfrei bestehenden überwiegenden Selbstversorgungscharakters der PV-Anlagen und damit einhergehend deren überwiegend hoheitlicher Zweckbestimmung wäre für die Beurteilung der Steuerpflicht hinsichtlich des Betriebes der PV-Anlagen im Grunde und in seiner Gesamtheit insgesamt von einem nicht körperschaftsteuerpflichtigen Hoheitsbetrieb auszugehen. Selbst wenn man den Selbstversorgungsbetrieb als eigenständiges Steuersubjekt qualifizieren würde, wäre insoweit kein Einnahmenüberschuss und somit keine Steuerbemessungsgrundlage gegeben, zumal die Strombezugskosten die Einnahmen aus dem Stromverkauf deutlich übersteigen würden. Eine Besteuerung käme insoweit somit bereits mangels Bemessungsgrundlage nicht in Betracht. Für einen solchen Betrieb sei auch kein fiktiver Gewinn in Höhe der Kostenersparnis anzusetzen, zumal Betriebe gewerblicher Art ex lege nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet wären und dieser Grundsatz gleichermaßen auf Selbstversorgungsbetriebe anzuwenden sei. Demnach wären die erzielten Einnahmenüberschüsse von Vornherein und zur Gänze nicht körperschaftsteuerrelevant. Ein körperschaftsteuerlich relevanter BgA (PV-Anlagen-BgA) könnte daher maximal in dem Ausmaß anzunehmen sein, in dem über den hoheitlichen Eigenbedarf der Gemeinde hinausgehend Umsätze mit Dritten erzielt werden (22,27 % der erzeugten Strommenge). Der durch die Einspeisung erzielte Einnahmenüberschuss sei damit zumindest im Ausmaß des durchschnittlichen Stromverbrauchs des Kanalbetriebs (77,73 % der erzeugten Strommenge) dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzuordnen und unterliege insoweit nicht der Körperschaftsteuer. Unter Berücksichtigung des gegenständlichen Sachverhaltes sei daher für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar, dass bzw. warum

der hoheitliche Kanalbetrieb, zu dessen energiesparendem Betrieb die PV-Anlagen überhaupt errichtet wurden, nunmehr bei Ermittlung der Einnahmenüberschüsse behördenseitig in keiner Weise berücksichtigt wird. Die PV-Anlagen seien errichtet worden, um Strom für den stromintensiven hoheitlichen Kanalbetrieb der Gemeinde selbst zu erzeugen und zu verwerten. Aufgrund faktischer Gegebenheiten sei ein direkter Verbrauch des mittels PV-Anlagen erzeugten Stroms durch den Kanalbetrieb nicht möglich, weshalb der Strom zunächst eingespeist (verkauft) und folglich für den Kanalbetrieb wieder (entgeltlich) bezogen werden müsse. Die auf den Strombezug für den Kanalbetrieb entfallenden Kosten könnten jedoch in keiner Weise körperschaftsteuerlich verwertet werden - aufgrund der Hoheitlichkeit des Kanalbetriebes - weder bei diesem selbst noch bei der Ermittlung der Einnahmenüberschüsse aus dem PV-Anlagen-BgA, da diese Stromkosten letzterem nicht (direkt) zugerechnet würden. Dieses Ergebnis scheine unsachlich, zumal das einzige oder zumindest vorrangige Ziel des Betriebs der PV-Anlagen war, die Stromkosten für den Kanalbetrieb zu reduzieren. Dass nun allein faktische, tatsächliche Umstände den „Umweg“ erforderten, den erzeugten Strom einzuspeisen und den für den Kanalbetrieb benötigten Strom wieder zu erwerben, gleichzeitig aber nur das Entgelt für den Stromverkauf nicht jedoch die Ausgaben für den Strombezug körperschaftsteuerlich relevant sein sollen, erscheine nicht sachgerecht und benachteilige Hoheitsbetriebe gegenüber körperschaftsteuerlich beachtlichen Betrieben gewerblicher Art. Nach Ansicht der Behörde sei es nicht entscheidungswesentlich, dass die PV-Anlage wirtschaftlich dazu dient, den Aufwand für den erforderlichen Stromzukauf für die Versorgung des Kanalbetriebes zu mindern. Dabei verkenne die Behörde die im Steuerrecht stets anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise eines Rechtsvorgangs. Demnach sei bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer jedenfalls zu berücksichtigen, dass mit den PV-Anlagen wirtschaftlich betrachtet eine Selbstversorgung der Gemeinde beabsichtigt und betrieben werde, und die beiden Rechtsvorgänge „Verkauf Strom“ und „Zukauf Strom“ unter den gegebenen faktischen Umständen wirtschaftlich nicht zu trennen seien. Die Behörde begründe ihre Entscheidung unter Hinweis auf einen Erlass des BMF vom 24.2.2014. Eine Aktualisierung dieses Erlasses bzw. einen neuen Erlass, welcher die zwischenzeitigen allgemeinen Entwicklungen und faktischen Möglichkeiten auf dem Gebiet von PV-Anlagen bzw. im Besonderen von PV-Anlagen von Körperschaften öffentlichen Rechts entsprechend berücksichtigt, habe es seither nicht gegeben. Auch gäbe es dazu keine entsprechende gesetzliche Regelung, keine anderen Richtlinien der Finanzverwaltung und soweit ersichtlich auch noch keine (höchstgerichtliche) Rechtsprechung. Vor diesem Hintergrund sei es zwar in gewisser Hinsicht verständlich, dass sich die Behörde in ihrer Entscheidung auf besagten Erlass stützen „musste“. Wenngleich der Erlass aus 2014 einen wichtigen Auslegungsbehelf für die steuerliche Beurteilung von PV-Anlagen von Körperschaften öffentlichen Rechts darzustellen vermag, scheine der genannte Erlass nichtsdestotrotz nur eingeschränkt zeitgemäß und lasse die tatsächlichen Möglichkeiten (insb. in technischer, räumlicher und wirtschaftlicher Hinsicht) von Gemeinden zur Etablierung einer Stromselbstversorgung aus erneuerbaren Energien gänzlich unberücksichtigt. Eine Aufteilung bzw. Trennung zwischen hoheitlichen und

privatwirtschaftlichen Bereichen finde bei sogenannten Volleinspeisern nicht statt. Vielmehr werde bei Volleinspeisung von vornherein stets in vollem Umfang eine privatwirtschaftliche Tätigkeit angenommen ohne den Stromverbrauch und die sich daraus ergebenden Stromkosten des hoheitlichen Bereichs in irgendeiner Weise (körperschaftsteuerlich) zu berücksichtigen. Dieses Ergebnis sei unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtung in keiner Weise zufriedenstellend und zutreffend. Vor diesem Hintergrund werde ersucht, die hoheitliche Nutzung der gegenständlichen PV-Anlagen von durchschnittlich 77,73 % anzuerkennen und dies bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage des PV-Anlagen-BgA entsprechend zu berücksichtigen.

Im Zuge eines vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahrens legte die Beschwerdeführerin am 14.11.2023 Förderzusagen des Landes OÖ sowie der \*\*\*1\*\*\* GmbH, welche die Umweltförderungen des damaligen Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft und Umwelt verwaltete, vor. In der Förderzusage des Landes OÖ wird das geförderte Projekt mit „Abwasserbeseitigungsanlage \*\*\*Bf1\*\*\*, Bauabschnitt 10“ bezeichnet, in der Förderzusage der \*\*\*1\*\*\* mit „Abwasserbeseitigungsanlage BA 10 Photovoltaikanlage“. Ferner wurden die Gesamtinvestitionskosten und die Finanzierung näher dargestellt. Weiters wurde auf die buchhalterische Zuordnung der PV-Anlage zum Kanalbetrieb hingewiesen. Es wurden auch die laufenden Investitionen in den Kanalbetrieb dargestellt. Vorgelegt wurden ferner die Energielieferverträge (Strombezug) für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2018-2022, die im Jahr 2012 abgeschlossenen Netzzugangs- und Betriebsführungsverträge (\*\*\*2\*\*\*), sowie die im Jahr 2011 mit der \*\*\*3\*\*\* abgeschlossenen Abnahmeverträge (Stromverkauf) hinsichtlich der auf den verschiedenen Standorten installierten PV-Anlagen (Inbetriebnahme der PV-Anlagen lt. Vertrag jeweils mit 1.1.2012). Einen ausdrücklichen vertraglichen Konnex zwischen den Verträgen über den Stromverkauf und den Strombezug gibt es nicht. Ein solcher sei nach den Angaben der Beschwerdeführerin in (wie gegenständlich) standardisierten Verträgen auch nicht üblich.

Ergänzend teilte die Beschwerdeführerin am 4.12.2023 mit, dass die Errichtung der PV-Anlagen für das Land OÖ ein Kanalbauabschnitt war, weshalb die der Gemeinde gewährten Mittel aus der Oberflächengewässerwirtschaft ausbezahlt wurden. Ferner wurde ein Auszug aus dem Protokoll über eine Gemeinderatssitzung am 20.4.2011 vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass zur Abdeckung des hohen Strombedarfes der Abwasserpumpwerke im Gemeindegebiet geplant ist, an 13 öffentlichen Standorten PV-Anlagen zu errichten. Das Projekt lief unter dem Titel Kanalisation - Bauabschnitt 10 – Photovoltaikanlage. Ob die Anlage gebaut wird oder nicht, werde erst entschieden, wenn absehbar sei, welchen Stromtarif die Gemeinde von der \*\*\*3\*\*\* erhalte. Vorgelegt wurde auch eine Aufstellung der Stromverbrauchsstellen der Gemeinde, aus der ersichtlich ist, dass die Abwasseranlage samt Pumpwerken den höchsten Stromverbrauch ausweist. Schließlich wurde noch die erste Seite aus einer an die steuerliche Vertreterin gerichteten Anfrage vom Jänner 2012 betreffend steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen bei Volleinspeisung vorgelegt.

Innerhalb der dreimonatigen Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO legte das Finanzamt die Beschwerde am 7.12.2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung derselben.

Nachdem die Verfahrensparteien am 23.7.2024 zur mündliche Senatsverhandlung am 4.9.2024 geladen worden waren, zog die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Eingabe vom 23.8.2024 zurück. Zudem übermittelte die steuerliche Vertreterin in Ergänzung der bisher vorgelegten Unterlagen noch eine Übersicht der in den verfahrensgegenständlichen Jahren im Bereich der Abwasserbeseitigung angefallenen Strombezugskosten. Diese Aufwendungen seien bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der für den Hoheitsbereich der Abwasserbeseitigung angeschafften PV-Anlagen durch das Finanzamt bislang unberücksichtigt geblieben. Sollte das BFG die Rechtsansicht, wonach die PV-Anlagen vollständig dem ertragsteuerlich nicht relevanten Abwasserbeseitigungsbetrieb zuzurechnen sind, nicht folgen und auch die Ansicht einer Einschränkung der Besteuerung auf den durch die PV-Anlagen erzeugten Stromüberschuss nicht teilen, so wäre aber jedenfalls der Stromeinkaufspreis einkommensmindernd zu berücksichtigen. Diese Betrachtung sei Ausfluss des im Ertragssteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips, wonach Aufwendungen, die durch die Erzielung des Einkommens verursacht werden, bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets zu berücksichtigen sind. Da die Strombezugskosten in ursächlichem Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlagen stünden, würde eine isolierte Besteuerung der Einnahmen aus der Einspeisung ohne Berücksichtigung des dafür bezahlten Stromeinkaufspreises diesem Grundprinzip widersprechen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2012 Photovoltaik-Anlagen auf dreizehn öffentlichen Standorten errichtet und in Betrieb genommen. Die Anlagen werden als sogenannte Volleinspeiser betrieben. Dabei wird die gesamte erzeugte Energie direkt in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die \*\*\*3\*\*\* (Abwicklungsstelle für Ökostrom Österreich) verkauft. Der für den Eigenbedarf benötigte Strom wird zur Gänze von einem Energieversorgungsunternehmen aus dem Ortsnetz bezogen. Bei einem sogenannten Überschusseinspeiser wird dagegen die erzeugte Energie für den Eigenbedarf verwendet. Der Anteil am erzeugten Strom, der den (momentanen) Eigenbedarf übersteigt, wird in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die \*\*\*3\*\*\* verkauft. Falls in Zeiten des Spitzenverbrauchs die selbst erzeugte Energie für den Eigenbedarf nicht ausreicht, wird der zusätzlich benötigte Strom über das Ortsnetz von einem Energieversorgungsunternehmen bezogen.

Im gegenständlichen Fall wurde laut den am 14.11.2023 vorgelegten Verträgen der durch die PV-Anlagen der Beschwerdeführerin erzeugte Strom in das Leitungsnetz der \*\*\*2\*\*\* eingespeist und an die \*\*\*3\*\*\* verkauft. Der von der Gemeinde über das Ortsnetz bezogene Strom wurde von der \*\*\*4\*\*\* geliefert.

Beweggrund für die Errichtung der PV-Anlagen war nach den Angaben der Beschwerdeführerin der nachgewiesene hohe Stromverbrauch für den Kanalbetrieb (Kläranlage, Bioanlage und 15 Abwasserpumpwerken im gesamten Gemeindegebiet). Aufgrund der für die Errichtung der PV-Anlagen benötigten Flächen, war es nicht möglich, diese auf dem Kanalbetrieb (Kläranlage) zu errichten, weshalb die Gemeinde auf andere Standorte (zwei Kindergärten, Landesmusikschule, Volksschule, drei Feuerwehrdepots, Marktgemeindeamt, Freibad, Sportplatz u.a.) ausweichen musste. Der Betrieb als Überschusseinspeiser war nach den Angaben der Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund der ansonsten erforderlichen, quer über das gesamte Gemeindegebiet zu verlegenden Elektrizitätsleitungen technisch und wirtschaftlich nicht möglich. Aus diesem Grund hat sich die Gemeinde dafür entschieden, zunächst den gesamten mit den PV-Anlagen erzeugten Strom in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen (Volleinspeiser) und in weiterer Folge den unter anderem auch für den Kanalbetrieb benötigten Strom wieder aus dem öffentlichen Stromnetz zu beziehen.

Das Projekt betreffend die Errichtung der Photovoltaikanlagen lief unter dem Titel Kanalisation - Bauabschnitt 10 – Photovoltaikanlage. So wird auch in der Förderzusage des Landes OÖ das geförderte Projekt mit „Abwasserbeseitigungsanlage \*\*\*Bf1\*\*\*, Bauabschnitt 10“ bezeichnet, in der Förderzusage der \*\*\*1\*\*\* mit „Abwasserbeseitigungsanlage BA 10 Photovoltaikanlage“. Die buchhalterische Zuordnung der Photovoltaikanlagen erfolgte ebenfalls zum hoheitlichen Kanalbetrieb.

Die Einnahmen aus dem Verkauf des durch die PV-Anlagen produzierten Stromes wurden von der Beschwerdeführerin bereits in der Anlage zur Offenlegung vom 10.7.2023 erläutert und werden oben (Seite 4) näher dargestellt.

## **2. Beweiswürdigung**

Strittig ist die Frage, ob allenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Betrieb der PV-Anlagen zur Gänze oder zumindest hinsichtlich jenes Teiles, der dem durchschnittlichen Stromverbrauch des Kanalbetriebes entspricht, der hoheitlichen Tätigkeit der Gemeinde zugeordnet werden könnte.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die herrschende Lehre leitet aus der Wendung „für die Beurteilung abgabenrechtlicher Frage“ ab, dass diese Gesetzesbestimmung der Auslegung dient und ein Element der teleologischen Interpretation von abgabenrechtlichen Normen ist (Ritz, BAO<sup>7</sup>, § 21 Tz 6 mwN). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 21 BAO hingegen keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar. Es handelt sich damit um eine Beweiswürdigungsregel (Ritz, BAO<sup>7</sup>, § 21 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 11.8.1993, 91/13/0005. In diesem Erkenntnis sprach der Verwaltungsgerichtshof aus: „Die im § 21 Abs. 1 BAO normierte Beweiswürdigungsregel ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht“).

Tatsächlich liegt bei einem sogenannten Volleinspeiser eine netzgeführte Stromerzeugungsanlage vor, bei der eine Zuordnung und Identitätsbestimmung des eingespeisten Stroms nach seiner Einspeisung in das Netz und seiner Zurücklieferung aus dem Netz technisch unmöglich ist. Strom „hat kein Mascherl“. Die Einspeisung von Strom in das Netz ist unabhängig vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht (vgl. hilfsweise EuGH 20.6.2013, Rs C 219/12, Rn 30 und 31; dieser Ansicht folgend VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201). Dazu kommt, dass Lieferung und Bezug von Strom an bzw. von unterschiedlichen Unternehmen erfolgen: die Lieferung erfolgt an die \*\*\*3\*\*\*, bezogen wird der Strom von der \*\*\*4\*\*\*.

Sinn und Zweck jeder Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO und damit auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Feststellung, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Auf die Motivation der Partei kann es bei der Feststellung des tatsächlich abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes nicht ankommen, entscheidend sind die objektiv vorliegenden Umstände, das „tatsächliche Geschehen“ im Sinne der oben aufgezeigten Rechtsprechung. Zutreffend hat daher bereits das Finanzamt im angefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, dass den Beweggründen für die Errichtung der PV-Anlagen (Reduzierung der Stromkosten für den energieintensiven Kanalbetrieb) und die buchhalterische Zuordnung derselben zum Kanalbetrieb keine entscheidende Bedeutung zukommen. Gleiches gilt für die Zuordnung der PV-Anlagen im Zuge der Finanzierung zum Kanalbetrieb (Behandlung der Errichtung der PV-Anlagen als Bauabschnitt 10 des Kanalbetriebes). Ebenso wenig kommt dem Umstand Bedeutung zu, dass der Betrieb der PVA-Anlagen als Überschusseinspeiser technisch zu aufwändig (Verbindung der PV-Anlagen untereinander mit vom öffentlichen Netz unabhängigen Stromleitungen) und damit unwirtschaftlich gewesen wäre. Schließlich wird das von der Beschwerdeführerin angestrebte Ziel, die Stromkosten für den Kanalbetrieb zu reduzieren, auch im Wege der Volleinspeisung

und den damit verbundenen Einnahmen aus den Stromlieferungen erreicht – wenn auch aufgrund der Belastung der daraus resultierenden Einkünfte mit Körperschaftsteuer in einem geringeren Ausmaß.

Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergibt sich damit im vorliegenden Fall keine andere Beurteilung: die Einspeisung von Strom in das Netz ist nach der aufgezeigten höchstgerichtlichen Rechtsprechung unabhängig vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht. Es besteht zwischen diesen beiden Vorgängen damit kein wirtschaftlicher Zusammenhang. Die Ansicht der Beschwerdeführerin würde dazu führen, dass der Betrieb der PV-Anlagen, der nach den objektiv vorliegenden tatsächlichen Verhältnissen als sogenannter Volleinspeiser zu qualifizieren ist, in einen Überschusseinspeiser umgedeutet würde. Eine solche Umdeutung entgegen den tatsächlichen Verhältnissen kann aber nicht Sinn und Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sein; diese dient als Beweiswürdigungsregel vielmehr gerade der Feststellung der tatsächlichen und nicht der gewollten und für die beschwerdeführende Partei steuerlich günstigeren Verhältnisse.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

Gemäß § 1 Abs. 2 Zif. 2 KStG 1988 gelten Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts als Körperschaften, die gemäß § 1 Abs. 1 KStG 1988 körperschaftsteuerpflichtig sind.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme

der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen (§ 2 Abs. 5 KStG 1988).

Die von der Beschwerdeführerin errichteten und betriebenen PV-Anlagen stellen eine Einrichtung im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 dar, worunter nach hA der Inbegriff an wirtschaftlichen Verrichtungen zu verstehen ist, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind und eine funktionale Einheit bilden (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Tz 32 mwN).

Wirtschaftliche Selbständigkeit liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn durch einen funktionellen einheitlichen Einsatz von Arbeit, Anlagen und Kapital unter einer gemeinsamen Leitung im Rahmen eines eigenen Geschäftskreises bestimmte Aufgaben wahrgenommen werden und sich die Tätigkeit dadurch von der Gesamtbetätigung der Körperschaft eindeutig abgrenzen lässt. Entscheidend ist, ob sich die relevante Tätigkeit aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt. Eine vollständige wirtschaftliche Selbständigkeit ist in diesem Zusammenhang nicht gefordert, es reicht vielmehr eine gewisse Selbständigkeit aus (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 37 mit Judikaturnachweisen). Die Gewinnung von Strom durch die von der Beschwerdeführerin errichteten PV-Anlagen und die Lieferung an den Stromabnehmer lässt sich nicht nur von der Gesamtbetätigung der Gemeinde eindeutig abgrenzen, sondern auch von der ex lege hoheitlichen Tätigkeit der Abwasserbeseitigung durch Kanalanlagen (siehe zu dieser Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 78), da der Betrieb der PV-Anlagen vollkommen losgelöst und unabhängig vom Kanalbetrieb erfolgt. Der gesamte mit den PV-Anlagen produzierte Strom wird in das Ortsnetz eingespeist und an die \*\*\*3\*\*\* verkauft. Der Kanalbetrieb wird unabhängig davon aus dem Ortsnetz mit Strom versorgt, der von der \*\*\*4\*\*\* geliefert wird.

Damit stellt sich auch die Frage nach dem allfälligen Vorliegen eines Mischbetriebes nicht. Nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 kommt eine Einrichtung nur dann als Betrieb gewerblicher Art in Betracht, wenn sie ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Überwiegt die privatwirtschaftliche Tätigkeit, stellt die Einrichtung insgesamt einen Betrieb gewerblicher Art dar und die untergeordnete hoheitliche Tätigkeit rechnet zum Betrieb gewerblicher Art. Bei Überwiegen der hoheitlichen Tätigkeit ist die Einrichtung im abgabenrechtlichen Sinn insgesamt als Hoheitsbetrieb zu qualifizieren. Die im Rahmen einer überwiegend hoheitlich tätigen Einrichtung ausgeübte privatwirtschaftliche Tätigkeit unterliegt somit nicht der Körperschaftsteuer. Die privatwirtschaftliche Tätigkeit kann in diesem Fall nicht gesondert betrachtet und für sich als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert werden (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 79).

Das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erfordert, dass die Einrichtung überwiegend einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Was unter einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit zu verstehen ist, wird indirekt durch § 2 Abs. 5 KStG 1988 bestimmt. Hier führt der Gesetzgeber aus, dass eine privatwirtschaftliche Tätigkeit dann nicht vorliegt, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Damit werden Hoheitsbetriebe aus der Steuerpflicht ausgeschieden. Ist die Tätigkeit nicht als hoheitlich zu qualifizieren, liegt eine Tätigkeit mit privatwirtschaftlichem Charakter vor (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 39). Die Erzeugung von elektrischer Energie und Lieferung derselben an einen Energieversorger fällt nicht unter § 2 Abs. 5 KStG 1988 und stellt eine typische privatwirtschaftliche Tätigkeit dar.

Nachhaltig ist jede Tätigkeit, bei der mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden, wobei eine aus den objektiven Umständen erschießbare Wiederholungsabsicht genügt (VwGH 25.2.1997, 95/14/0115). Dass die Stromerzeugung und Lieferung an den Abnehmer, die durchgehend seit dem Jahr 2012 erfolgt, nachhaltig in diesem Sinne ist, bedarf im gegenständlichen Fall keiner weiteren Erörterung.

Die Einrichtung muss der Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Von Einnahmenerzielung ist dann auszugehen, wenn die Tätigkeit auf Erzielung von Geld oder geldwerten Vorteilen gerichtet ist. Die Absicht der Einnahmenerzielung muss hierbei aber nicht Hauptziel der Tätigkeit sein, es genügt vielmehr eine einnahmenorientierte Tätigkeit (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 48 mit Hinweis auf VfGH 15.6.1985, B 474/80). Auch eine solche Tätigkeit liegt im Fall der Stromerzeugung mittels PV-Anlagen und entgeltlichen Lieferung an die \*\*\*3\*\*\* vor.

In diesem Zusammenhang wurde in der Beschwerde die Ansicht vertreten, dass ein Selbstversorgungsbetrieb vorliege, der zur Selbstversorgung der Kanalanlagen mit Strom betrieben werde. Damit diene der Selbstversorgungsbetrieb dem Hoheitsbereich und unterliege daher nicht (bzw. nur zu einem geringen Teil) der Körperschaftsteuer. Abgesehen davon, dass mit dem Betrieb der PV-Anlagen in Form einer Volleinspeisung schon faktisch keine Selbstversorgung erfolgt (eine solche könnte bei einer Überschusseinspeisung angenommen werden), überzeugt die Ansicht der Beschwerdeführerin auch grundsätzlich nicht: Erfolgt die Einbeziehung von Selbstversorgungsbetrieben aus Gründen der Wettbewerbsneutralität und zum Zwecke der Gleichstellung mit privaten Wirtschaftsteilnehmern, muss unerheblich sein, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit dem Hoheitsbereich oder dem privatwirtschaftlichen Bereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts zugutekommt. Entscheidend ist die Art der Tätigkeit. Ein Bauhof ist daher auch dann als Betrieb gewerblicher Art zu qualifizieren, wenn er überwiegend den Hoheitsbetrieb der Körperschaft öffentlichen Rechts versorgt. Kantinen- und Dienstküchen sind demnach nicht schon deshalb als Hoheitsbetrieb zu qualifizieren, weil der Betrieb, in dem die Arbeitnehmer

beschäftigt sind, ein Hoheitsbetrieb ist (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 52 mit Judikaturnachweisen).

Die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art setzt eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht voraus. Nach der Verwaltungspraxis ist das wirtschaftliche Gewicht dann nicht mehr gegeben, wenn die jährlichen Einnahmen aus der jeweiligen Tätigkeit 2.900 Euro nicht übersteigen (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 54 mit Verweis auf KStR 2001 Rz 70). Die Einnahmen der Gemeinde aus der eigenen Stromerzeugung übersteigen diesen Betrag um ein Vielfaches.

Dass die in Rede stehende Tätigkeit der Gemeinde nicht der Land- und Forstwirtschaft dient, bedarf keiner näheren Erörterung.

Damit sind insgesamt die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erfüllt, bei dem zutreffend eine einheitliche Gewinnermittlung für alle 13 Standorte erfolgte. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art ist bei einem engen technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang anzunehmen (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 133). Ein solcher liegt gegenständlich vor.

Da wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellt, die Einspeisung des mit den PV-Anlagen erzeugten Stromes in das Netz völlig unabhängig ist vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht (es wurde bereits oben hilfsweise auf EuGH 20.6.2013, Rs C 219/12, Rn 30 und 31 und dieser Ansicht folgend VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201 verwiesen), ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch nicht unsachlich, wenn die auf den Strombezug für den Kanalbetrieb entfallenden Kosten beim Betrieb der PV-Anlagen als Betrieb gewerblicher Art nicht körperschaftsteuerlich (gewinnmindernd) berücksichtigt werden können.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt steuerpflichtig. Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen somit nicht die Körperschaften öffentlichen Rechts, sondern nur die vom Gesetzgeber steuerlich verselbstständigten Betriebe gewerblicher Art.

Für das KStG 1988 ist jeder einzelne Betrieb gewerblicher Art ein selbständiges Steuersubjekt, das losgelöst von der Trägerkörperschaft besteht und losgelöst von der Trägerkörperschaft besteuert wird. Der Betrieb gewerblicher Art ist demnach ein selbständiges Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Der Zweck der selbständigen Besteuerung eines Betriebes gewerblicher Art liegt darin, die Konkurrenz der öffentlichen Hand gegenüber der Privatwirtschaft nicht zu begünstigen. Aus der steuerlichen Verselbstständigung der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des

öffentlichen Rechts ist somit auf die Absicht des Gesetzgebers zu schließen, die Betriebe gewerblicher Art steuerlich grundsätzlich weder besser noch schlechter zu stellen als die privatrechtlichen Steuersubjekte. § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 stellt also den Betrieb gewerblicher Art den unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des privaten Rechts gleich und verfolgt damit das Ziel einer wettbewerbsneutralen Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts. Ertragsteuerlich wird damit durch die unbeschränkte Steuerpflicht des Betriebes gewerblicher Art die steuerlich relevante Tätigkeit des Betriebes gewerblicher Art von der steuerlich unbeachtlichen hoheitlichen Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts abgegrenzt.

§ 7 Abs. 1 KStG 1988 bestimmt die grundsätzliche Zurechnung des Einkommens zu einem bestimmten KöSt-Subjekt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 18). Damit wird dem Grundsatz der Individualbesteuerung Rechnung getragen. Ein Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges Steuersubjekt, welches losgelöst von der Trägerkörperschaft besteht und mit seinem Einkommen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Bei der Ermittlung des Einkommens des Betriebes gewerblicher Art wurden von der steuerlichen Vertreterin als Betriebseinnahmen die Einnahmen aus der Veräußerung des erzeugten Stroms sowie die Auflösung des Investitionszuschusses und die Zinsenzuschüsse angesetzt. Als Betriebsausgaben wurden die mit dem Betrieb der PV-Anlagen zusammenhängenden Ausgaben angesetzt.

Die in der Eingabe vom 23.8.2024 ins Treffen geführten Stromkosten des Kanalbetriebes stehen gerade nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlagen. Der Betrieb der PV-Anlagen ist als Betrieb gewerblicher Art (Betrieb der Stromerzeugung) vollkommen getrennt vom (ertragsteuerlich unbeachtlichen) hoheitlichen Bereich des Kanals zu sehen. Die als Ausgaben beantragten Stromkosten stehen in unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit dem (hoheitlichen) Kanalbetrieb (insbesondere mit den Abwasserpumpwerken im Gemeindegebiet). Ein Transfer von Ausgaben aus dem Hoheitsbereich (hier Stromkosten für den Kanalbetrieb) in den steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art der Stromerzeugung ist nicht zulässig. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet es gerade nicht, Aufwendungen einer Einkunftsquelle zuzuordnen, durch die sie nicht veranlasst sind (VwGH 24.05.2007, 2006/15/0031).

Nichts anderes gilt im Übrigen für natürliche Personen, die am Dach des privaten Einfamilienhauses eine PV-Anlage mit Volleinspeisung betreiben. Bei Volleinspeisung stellt die Photovoltaikanlage hinsichtlich des gesamten eingespeisten (verkauften) Stroms eine eigene gewerbliche Einkunftsquelle (§ 23 EStG 1988) unabhängig davon dar, ob der Steuerpflichtige daneben noch eine andere betriebliche (z.B. land- und forstwirtschaftliche) Tätigkeit betreibt. Dementsprechend sind sämtliche Einnahmen aus der Einspeisung als Betriebseinnahmen zu erfassen. Sämtliche Aufwendungen/Ausgaben aus dem Betrieb der Anlage stellen

Betriebsausgaben dar. Die Tatsache, dass für den privaten Verbrauch Strom aus dem öffentlichen Netz bezogen wird, ist für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung (vgl. z.B. BFG 23.07.2014, RV/7100662/2013). Demgemäß ist ein Abzug der Kosten für den bezogenen Strom für den Privatgebrauch als Betriebsausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG nicht möglich, da die für den Privatgebrauch bezogenen Stromkosten nicht in Zusammenhang mit der Stromerzeugung aus der PV-Anlage stehen. Vielmehr stehen die bezogenen Stromkosten in unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit dem privaten Stromverbrauch im Einfamilienhaus. Durch diese Sichtweise wird sachgerecht die Sphäre der Einkommenserzielung (aus dem Betrieb der Stromerzeugung) von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abgegrenzt.

Im gegenständlichen Fall sind die Stromkosten für den Kanalbetrieb hoheitlich veranlasst, weshalb es zu keiner körperschaftsteuerlichen Berücksichtigung beim Betrieb gewerblicher Art kommen kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der Verwaltungsgerichtshof hat für den Fall eines sogenannten Volleinspeisers zwar bereits festgestellt, dass die Einspeisung des mit PV-Anlagen erzeugten Stromes in das Netz völlig unabhängig ist vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf bezieht (VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201). Dieser Erkenntnis ist jedoch zum UStG 1994 ergangen. Da für den Bereich des KStG 1988, insbesondere zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist eine ordentliche Revision zulässig.

Linz, am 2. September 2024