

BMF - IV/5 (IV/5)

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

Geschäftszahl: 2021-0.178.440

23. März 2021

Befreiung von der Elektrizitätsabgabe für mittels Photovoltaik selbst erzeugten und verbrauchten Strom

Allgemeines

Mit Wirkung vom 1. Jänner 2020 wurde das Elektrizitätsabgabegesetz ([EIAbgG](#)) durch das SteuerreformG 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, novelliert und eine unbeschränkte Befreiung für mittels Photovoltaik (PV) selbst erzeugten und selbst verbrauchten Strom („Eigenstrombefreiung“, [§ 2 Z 4 EIAbgG](#)) eingeführt. Nähere Details der steuerlichen Neuregelung wurden durch die EIAbgG-Umsetzungsverordnung von BMF und BMK (UVO, [EIAbgG-UmsetzungsV; BGBl. II Nr. 82/2021](#)) festgelegt.

Die UVO wurde zum gleichen Zeitpunkt wie die Begünstigung im EIAbgG anwendbar, mit Übergangsvorschriften für Bestandsanlagen. Auch für Unternehmen soll die Inanspruchnahme der Befreiung ab 1. Jänner 2020 möglich sein, in beihilferechtlicher Hinsicht zunächst gestützt auf die De-minimis-Beihilfen-[Verordnung \(EU\) Nr. 1407/2013](#), und ab 1. April 2020 auf die AGVO 2014 ([Verordnung \(EU\) Nr. 651/2014](#)).

Wie gesetzlich vorgesehen, können auch Erzeugergemeinschaften, das sind gemeinschaftliche Erzeugungsanlagen nach [§ 16a ElWOG 2010](#) (Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetz 2010 – [ElWOG 2010](#)) und Erneuerbare Energie-Gemeinschaften – EEG,

die Begünstigung in Anspruch nehmen, wobei in solchen Fällen einem Nähe Kriterium zu entsprechen ist. Zudem wird klargestellt, dass auch der Einsatz von mittels PV-Anlagen (PVA) selbst erzeugtem Strom im Bahnverkehr befreit sein kann. Nicht begünstigungsschädlich sind die Weiterleitung von selbst erzeugtem Strom für Eigenverbrauchszwecke innerhalb einer Erzeugergemeinschaft, auch wenn dabei niedrige Ebenen öffentlicher Netze eingesetzt werden, eine Zwischenspeicherung oder eine zwischenzeitliche Einspeisung in öffentliche Netze und spätere Wiedерentnahme.

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

Weiters soll das Begünstigungsverfahren näher geregelt werden, wobei einerseits einem Missbrauch der Begünstigungsvorschrift vorgebeugt, aber andererseits unnötiger Verwaltungsaufwand vermieden werden soll. Die UVO soll zudem EU-beihilfenrechtlichen Vorschriften, insbesondere jenen der AGVO 2014, Rechnung tragen.

Zu den Regelungen der UVO im Einzelnen

Zu § 1 Allgemeines (insb. Anwendungsbereich)

Diese Bestimmung sieht allgemeine Regelungen zum Anwendungsbereich und Zweck der UVO vor und stellt das Verständnis personenbezogener Begriffe klar. Die Erzeugung elektrischer Energie für den eigenen Verbrauch kann auch nach [§ 2 Z 1 oder Z 5 EAbgG](#) von der Elektrizitätsabgabe befreit sein. Diese Begünstigungen werden durch die UVO nicht näher geregelt. Der Betrieb einer PVA, für die eine Begünstigung nach [§ 2 Z 1 EAbgG](#) in Anspruch genommen wird, unterliegt daher auch nicht der Anzeigepflicht nach [§ 3 Abs. 2 der UVO](#).

Zu § 2 und § 3 Abs. 1, 4 und 5 (Begünstigte Elektrizitätserzeuger, Befreiungsvoraussetzungen)

Durch diese Regelungen sollen die Begünstigten näher umschrieben werden. Klargestellt sei, dass auch Gemeinden, etwa als Einzelelektrizitätserzeuger oder als Mitglieder oder Gesellschafter einer EEG, begünstigungsfähig sind. Wie gesetzlich vorgesehen, sollen auch Erzeugergemeinschaften die Begünstigung in Anspruch nehmen können. Während es sich bei gemeinschaftlichen Erzeugungsanlagen nach [§ 16a des ElWOG 2010](#) typischerweise um Mehrparteienhäuser handeln dürfte, können EEG doch mehrere Gebäude umfassen. Die Befreiung soll jedenfalls auf einen lokalen Bereich beschränkt werden. Dazu stellt § 3 Abs. 5 klar, dass die Befreiung Strommengen nicht erfasst, die von begünstigten Elektrizitätserzeugern an einem anderen Ort verbraucht werden oder sich keinem Mitglied

einer EEG zuordnen lassen. Im Falle von Erzeugergemeinschaften ist jedenfalls einem Nähe Kriterium zu entsprechen. Dieses Nähe Kriterium soll im Detail jedoch erst im Erneuerbaren Ausbau Gesetz (EAG) vom Gesetzgeber definiert werden. Um Divergenzen bzw. Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, wurde daher (zumindest vorerst) auf eine Detailregelung in der UVO verzichtet.

Die Weiterleitung von selbst erzeugtem Strom innerhalb einer Erzeugergemeinschaft für Zwecke des Eigenverbrauchs ist nicht begünstigungsschädlich, auch wenn dabei niedrige Ebenen öffentlicher Netze eingesetzt werden. Auch eine Zwischenspeicherung oder eine zwischenzeitliche Einspeisung in öffentliche Netze und spätere Wiedерentnahme ist nicht begünstigungsschädlich (§ 3 Abs. 4). Dadurch soll ein Ausgleich für Erzeugungsspitzen zu Zeiten (insb. mittags), zu denen typischerweise der Verbrauch geringer ist, da beispielsweise berufstätige Verbraucher ortsabwesend sind, mit Zeiten, zu denen wenig oder keine Energie erzeugt, aber mehr verbraucht wird (nach Sonnenuntergang) oder auch je nach Jahreszeiten ermöglicht werden.

Bereits nach der derzeitigen Rechtslage haben Erzeugergemeinschaften nach [§ 2 Abs. 3 Z 1 UVO](#) nach [§ 16a des ElWOG 2010](#) viertelstundengenaue Messungen mit einem intelligenten Messgerät vorzunehmen. Eine entsprechende Regelung soll das EAG für EEG nach [§ 2 Abs. 3 Z 2 UVO](#) vorsehen. Unabhängig von vorhandenen Speichermöglichkeiten wird der erzeugte Strom nicht immer in der gleichen Viertelstunde verbraucht werden können. Daher soll für die Befreiung nicht auf die viertelstündlich erzeugte und verbrauchte Menge, sondern auf die jährlich bilanziell erzeugte und verbrauchte Menge abgestellt werden.

Eine Selbsterzeugung kann auch dann vorliegen, wenn sich die PVA nicht im Eigentum der begünstigten Elektrizitätserzeuger befindet und bzw. oder begünstigte Elektrizitätserzeuger den operativen Betrieb und die Wartung der PVA 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 Erzeugergemeinschaft muss die Vereinbarung mit dem Betreiberunternehmen zudem mit sämtlichen Mitgliedern abgeschlossen werden.

Die Befreiung sollen gemäß [§ 2 Abs. 4 UVO](#) außerdem Eisenbahnunternehmen für mittels einer PVA selbst erzeugte elektrische Energie in Anspruch nehmen können, die in galvanisch oder transformatorisch verbundene Anlagen, die dem [Eisenbahngesetz 1957](#), BGBl. Nr. 60, unterliegen, eingespeist und innerhalb einer solchen Anlage verbraucht wird, also insbesondere zum Antrieb für Schienenfahrzeuge.

Mit der Novelle [BGBl. I Nr. 18/2021](#) wurden in das Elektrizitätsabgabengesetz weitere Begünstigungen von Bahnstrom eingeführt ([§ 2 Z 5](#) und [§ 4 Abs. 3 und 4 ElAbgG](#)), die mit

1. Juli 2021 anwendbar werden sollen. Diese Begünstigungen treten zu jenen nach [§ 2 Z 4 EIAbgG](#) hinzu. Details der Begünstigungen sollen in einer gesonderten Durchführungsverordnung geregelt werden, die noch in Ausarbeitung ist.

Zu § 3 Abs. 2, 3 und 7 und § 4 (Verfahren)

Die Aufnahme des Betriebs einer PVA, für die eine Befreiung nach [§ 2 Z 4 EIAbgG](#) in Anspruch genommen werden soll, ist dem zuständigen Finanzamt ([§ 5 Abs. 5 EIAbgG](#)) binnen vier Wochen auf elektronischem Weg oder in sonstiger schriftlicher Form anzuzeigen. Dies gilt auch für Bestandsanlagen, für die der Fristlauf mit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung beginnt. Für die Übergangszeit seit Anwendungsbeginn sieht [§ 7 Abs. 3 UVO](#) eine Nachmeldefrist bis 31. März 2021 vor.

Die Anzeige soll formlos erfolgen und dient vor allem der Information des Finanzamts über das Vorhandensein der Anlage als Voraussetzung für allfällige weitere stichprobenweise Prüfungen und die Schaffung der technischen Voraussetzungen für die Jahresabgabenerklärung ([§ 5 Abs. 4 EIAbgG](#) iVm [§ 4 Abs. 2 UVO](#)), sollten diese noch nicht vorliegen.

Ein Verstoß gegen die Anzeige- bzw. Meldeverpflichtungen nach [§ 3 Abs. 2 und 3 UVO](#) (gegebenenfalls in Verbindung mit [§ 7 Abs. 3 UVO](#)) führt als solcher nicht zu einem Ausschluss von der Steuerbefreiung, hat jedoch allenfalls finanzstrafrechtliche Konsequenzen (Finanzordnungswidrigkeit).

Zur Erfüllung EU-beihilfenrechtlicher Vorgaben haben Unternehmen zudem eine Erklärung nach [§ 3 Abs. 7 UVO](#) abzugeben, dass Ausschlussgründe nach [§ 3 Abs. 6 UVO](#) (fehlende Erfüllung einer Rückforderungsanordnung aufgrund eines früheren förmlichen Beschlusses der Europäischen Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfe und Unternehmen in bestimmten Schwierigkeiten) nicht vorliegen.

Voraussichtlich verfügen nicht alle begünstigten Erzeugergemeinschaften über eigene Rechtspersönlichkeit. Dennoch soll in derartigen Fällen das Finanzamt sich nicht an einzelne Mitglieder einer solchen Erzeugergemeinschaft wenden müssen. Auch sonst sollen Erzeugergemeinschaften Ansprechpersonen gemäß [§ 3 Abs. 3 UVO](#) benennen.

Weiters sollen diese Regelungen einem Missbrauch der Begünstigungsvorschrift vorbeugen, dabei aber andererseits unnötigen übermäßigen Verwaltungsaufwand vermeiden. Das Finanzamt wird einerseits in die Lage versetzt, stichprobenweise anhand von Jahresabrechnungen der betreffenden Netzbetreiber Angaben in den Aufzeichnungen und der Jahresabgabenerklärung zu überprüfen, andererseits ist jedoch keine systematische Übermittlung der Abrechnungen vorgesehen und wird das Finanzamt nach Lage des Falles ermächtigt, auch auf Angaben oder Nachweise zu verzichten.

Zu § 3 Abs. 6 bis 8 und § 7 Abs. 4 (Erfüllung EU-Beihilfenrechtsvoraussetzungen)

Soweit die Begünstigung durch Unternehmen in Anspruch genommen wird, liegt eine Beihilfe iS der EU-beihilfenrechtlichen Vorschriften vor. Mit 1. April 2020 ist die Begünstigung nach der [AGVO \(Verordnung \(EU\) Nr. 651/2014\)](#) zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, [ABl. Nr. L 187 vom 26.6.2014 S.1](#) zuletzt geändert durch Verordnung (EU) Nr. 2020/972, ABl Nr. L 215 vom 7.7.2020 S. 3) freigestellt. Die freigestellte Beihilfenmaßnahme wurde im Beihilfenregister der EK unter der Nummer SA.56904 (X/2020) verzeichnet. Mit der Anwendung der [AGVO](#) gehen insbesondere für Einzelbeihilfen ab 500 000 Euro Informations- und Veröffentlichungspflichten einher (siehe insb. [Art. 9 AGVO](#)), denen diese Regelungen Rechnung tragen.

Unternehmen, die die Begünstigung für Zeiträume vor dem 1. April 2020 in Anspruch nehmen wollen, können sich auf die EU-De-minimis-Verordnung 1407/2013 ([Verordnung \(EU\) Nr. 1407/2013](#) über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, [ABl. Nr. L 352 vom 24.12. 2013 S. 1](#) zuletzt geändert durch Verordnung (EU) Nr. 2020/972, ABl Nr. L 215 vom 7.7.2020 S. 3) stützen. Dabei ist nach Art. 3 Abs. 2 dieser EU-Verordnung für die Ermittlung des Gesamtbetrags auf das laufende sowie die beiden vorangegangenen Steuerjahre abzustellen (maximal 200.000 Euro Steuervorteil für 3 Jahre). Sobald die Freistellung greift, endet die Anwendbarkeit von [§ 7 Abs. 4 UVO](#).

Zu § 5 (Nachversteuerung)

Die Nichterfüllung der Begünstigungsvoraussetzungen zieht eine Nachversteuerung nach sich. Allerdings führt eine Einspeisung von elektrischer Energie in öffentliche Netze, die keinen Steuerschuldentstehungsstatbestand nach [§ 1 Abs. 1 EIAbgG](#) verwirklicht, nicht zu einer Nachversteuerung. Abgabenschuldner ist der begünstigte Elektrizitätserzeuger. Sollte dieser keine Rechtspersönlichkeit haben, entrichten die Mitglieder der Erzeugergemeinschaft die Abgabe, wobei der Bevollmächtigte das Finanzamt bei der Nachversteuerung unterstützt und möglichst den Nachversteuerungsbetrag gesammelt an das Finanzamt weiterleitet.

Zu § 7 (Anwendbarkeit und Übergangsregelungen)

Die UVO wurde zum gleichen Zeitpunkt wie die Begünstigung im [EIAbgG](#), dh. zum 1.1.2020 (bzw. auf Vorgänge nach dem 31.12.2019), anwendbar. Für Bestandsanlagen soll durch die Übergangsvorschrift in [§ 7 Abs. 3](#) sichergestellt werden, dass die Begünstigung bereits ab 1. Jänner 2020 in Anspruch genommen werden kann. Die Anzeigefrist nach [§ 3 Abs. 2](#) soll mit

31. März 2021 enden. In Anbetracht der späten Veröffentlichung der Durchführungsbestimmungen bestehen aus Sicht des Bundesministeriums für Finanzen keine Einwände, dass eine vor diesem Zeitpunkt erfolgte, unvollständige Anzeige bis längstens 31. Mai 2021 vervollständigt wird. Dies gilt entsprechend für die gemäß [§ 7 Abs. 4](#) zu übermittelnden Angaben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist eine Rückwirkung von Verordnungen im Regelfall nur zulässig, wenn das Gesetz ausdrücklich dazu ermächtigt (vgl. zB VfSlg 12.943/1991, 13.370/1993, 15.675/1999, 17.773/2006, 18.037/2006, 20.127/2016, 20.211/2017). Die Judikatur sieht aber auch Sonderfälle vor (vgl. VfSlg 20.232/2017), die für den vorliegenden Fall durchaus einschlägig scheinen. Die verfassungsrechtliche Problematik im Zusammenhang mit der Rückwirkung von Verordnungen liegt darin begründet, dass die Rückwirkung belastender Vorschriften aus rechtsstaatlicher Sicht fragwürdig ist, kommt es durch derartige rückwirkende Anordnungen doch häufig zu Eingriffen in wohlerworbene Rechte, zu einem Bruch des Vertrauens der Rechtsunterworfenen im Hinblick darauf, dass zu einem gewissen Zeitpunkt eine gewisse Rechtslage in Geltung ist.

Durch die UVO werden die Begünstigungsverfahren näher geregelt. Hier kommt es faktisch ohnedies nicht zu einer Rückwirkung. Für Bestandsanlagen sollen die Begünstigungsvoraussetzungen auch nachträglich erfüllt werden können. Durch die Verordnungsermächtigung, das Verfahren für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung näher zu regeln, wurden und werden Begünstigte zudem darauf hingewiesen, dass es noch Detailregelungen gibt.

Zudem dient die Verordnung der Erfüllung unmittelbar anwendbarer beihilfenrechtlicher Vorgaben der [Verordnung \(EU\) Nr. 1407/2013](#) bzw. der AGVO 2014. Durch den Inkrafttretenszeitpunkt 1. Jänner 2020 sollte vermieden werden, dass Unternehmen, die die Begünstigung in Anspruch nehmen, mangels Erfüllung beihilfenrechtlicher Voraussetzungen schon ab dem 1. Jänner 2020 bzw. ab dem Freistellungszeitpunkt 1. April 2020 aufgrund EU-Primärrechts die Steuerbegünstigung verlieren. Dabei ist außerdem zu berücksichtigen, dass schon bislang und auch seit Inkrafttreten der Ausweitung Unternehmen bis zu einer Menge von 25.000 kWh eine Steuerbegünstigung nach [§ 2 Z 1 EIAbgG](#) in Anspruch nehmen können und sich – zumindest für die ersten im Jahr 2020 erzeugten 25.000 kWh elektrischer Energie auf diese Befreiungsbestimmung stützen können.

Bundesministerium für Finanzen, 23. März 2021