

TE Vwgh Erkenntnis 2026/9/2 Ro 2024/15/0030

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.09.2026

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

KStG 1988 §1 Abs2 Z2

KStG 1988 §2 Abs1

1. KStG 1988 § 1 heute
2. KStG 1988 § 1 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. KStG 1988 § 1 gültig von 02.08.2016 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
4. KStG 1988 § 1 gültig von 01.04.2012 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
5. KStG 1988 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
6. KStG 1988 § 1 gültig von 27.08.1994 bis 05.01.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
7. KStG 1988 § 1 gültig von 30.12.1989 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
8. KStG 1988 § 1 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. KStG 1988 § 2 heute
2. KStG 1988 § 2 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
4. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
5. KStG 1988 § 2 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
6. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. KStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
9. KStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, Senatspräsident Mag. Novak, Hofrat Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richterinnen und Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Halvax, über die Revision der Marktgemeinde S, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4020 Linz, Kapuzinerstraße 38, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. September 2024, Zl. RV/5100822/2023, betreffend Körperschaftsteuer 2018 bis 2022 und Körperschaftsteuervorauszahlungen 2023, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die revisionswerbende Gemeinde hat - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - im Jahr 2012 Photovoltaik-Anlagen (PV-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 Abwicklungsstelle für Ökostrom Österreich verkauft, während bei einem sogenannten Überschusseinspeiser die erzeugte Energie zunächst für den Eigenbedarf verwendet und nur der Überschuss in das Ortsnetz eingespeist wird. Den für den Eigenbedarf benötigten Strom bezog die Gemeinde zur Gänze von einem (anderen) Energieversorgungsunternehmen aus dem Ortsnetz.

2

Beweggrund für die Errichtung der PV-Anlagen war nach den Angaben der revisionswerbenden Gemeinde 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) selbst 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 vor dem Hintergrund der sonst erforderlichen, quer über das gesamte Gemeindegebiet zu verlegenden Elektrizitätsleitungen technisch und wirtschaftlich nicht möglich. Aus diesem Grund hat sich die revisionswerbende 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 zur Errichtung der PV-Anlagen lief unter dem Titel „Kanalisation - Bauabschnitt 10 - Photovoltaikanlage“. Dementsprechend wurde das Projekt auch in der Förderzusage des Landes Oberösterreich mit „Abwasserbeseitigungsanlage [Gemeinde], Bauabschnitt 10“ und in der Förderzusage der Kommunalkredit Public Consulting mit „Abwasserbeseitigungsanlage BA 10 Photovoltaikanlage“ bezeichnet. Die buchhalterische Zuordnung der PV-Anlagen erfolgte ebenfalls zum hoheitlichen Kanalbetrieb.

3

Mit Bescheiden vom 29. August 2023 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für die Jahre 2018 bis 2022 sowie die KöSt-Vorauszahlung 2023 ohne Zurechnung der PV-Anlagen zum Hoheitsbetrieb der Gemeinde fest und ging von einer Zurechnung der daraus erzielten Einkünfte zu einem eigenständigen Betrieb gewerblicher Art aus.

4

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die dagegen erhobene Beschwerde ab. Begründend führte es aus, die von der Gemeinde errichteten und betriebenen PV-Anlagen stellten eine Einrichtung im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 dar, worunter nach hA der Inbegriff an wirtschaftlichen Verrichtungen zu verstehen sei, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet seien und eine funktionale Einheit bildeten. Wirtschaftliche Selbständigkeit liege 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 würden und sich die Tätigkeit dadurch von der Gesamtbetätigung der Körperschaft eindeutig abgrenzen lasse. Entscheidend sei, ob sich die relevante Tätigkeit aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebe. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die dagegen erhobene Beschwerde ab. Begründend führte es aus, die von der Gemeinde errichteten und betriebenen PV-Anlagen stellten eine Einrichtung im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 dar, worunter nach hA der Inbegriff an wirtschaftlichen Verrichtungen zu verstehen sei, die unter einem

einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet seien und eine funktionale Einheit bildeten. Wirtschaftliche Selbständigkeit liege 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 würden und sich die Tätigkeit dadurch von der Gesamtbetätigung der Körperschaft eindeutig abgrenzen lasse. Entscheidend sei, ob sich die relevante Tätigkeit aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebe.

5

Die Gewinnung von Strom durch die von der Gemeinde errichteten PV-Anlagen und die Lieferung an den Stromabnehmer lasse sich nicht nur von der Gesamtbetätigung der Gemeinde eindeutig abgrenzen, sondern auch von der ex lege hoheitlichen Tätigkeit der Abwasserbeseitigung durch Kanalanlagen, weil der Betrieb der PV-Anlagen vollkommen losgelöst und unabhängig vom Kanalbetrieb erfolge. Der gesamte mit den PV-Anlagen produzierte Strom werde in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieunternehmen verkauft. Der Kanalbetrieb werde unabhängig davon aus dem Ortsnetz mit Strom versorgt, der von einem anderen Energieunternehmen geliefert werde.

6

Bei einem sogenannten Volleinspeiser liege eine netzgeführte Stromerzeugungsanlage vor, bei der eine Zuordnung und Identitätsbestimmung des eingespeisten Stroms nach seiner Einspeisung in das Netz und seiner Zurückerücklieferung aus dem Netz technisch unmöglich sei. Strom habe „kein Mascherl“. Die Einspeisung von Strom in das Netz sei unabhängig vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf beziehe (Hinweis auf EuGH 20.6.2013, Rs C-219/12, Fuchs, Rn 30 und 31 sowie VwGH 25.7.2013, 2013/15/0201). Dazu komme, dass im Revisionsfall Lieferung und Bezug von Strom an bzw. von unterschiedlichen Unternehmen erfolgt seien. Auf die Motivation der Partei könne es bei der Feststellung des tatsächlich abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes nicht ankommen; entscheidend seien die objektiv vorliegenden Umstände. Zutreffend habe daher bereits das Finanzamt darauf hingewiesen, dass den Beweggründen für die Errichtung der PV-Anlagen (Reduzierung der Stromkosten für den energieintensiven Kanalbetrieb) und der buchhalterischen Zuordnung derselben zum Kanalbetrieb keine entscheidende Bedeutung zukämen. Gleiches gelte 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 komme dem Umstand Bedeutung zu, dass der Betrieb der PV-Anlagen als Überschusseinspeiser technisch zu aufwändig (Verbindung der PV-Anlagen untereinander mit vom öffentlichen Netz unabhängigen Stromleitungen) und damit unwirtschaftlich gewesen wäre. Schließlich werde das von der Revisionswerberin 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.

7

Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergebe sich keine andere Beurteilung: die Einspeisung von Strom in das Netz sei unabhängig vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf beziehe. Es bestehe zwischen diesen beiden Vorgängen damit kein wirtschaftlicher Zusammenhang. Die Ansicht der Revisionswerberin würde dazu führen, dass der Betrieb der PV-Anlagen, der nach den objektiv vorliegenden tatsächlichen Verhältnissen als sogenannter Volleinspeiser zu qualifizieren sei, in einen Überschusseinspeiser umgedeutet würde. Eine solche Umdeutung entgegen den tatsächlichen Verhältnissen könne aber nicht Sinn und Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sein; diese diene als Beweiswürdigungsregel der Feststellung der tatsächlichen und nicht der gewollten und für die Revisionswerberin steuerlich günstigeren Verhältnisse.

8

Die Frage nach einem Mischbetrieb im Rahmen des Hoheitsbereichs der Abwasserbeseitigung stelle sich damit im Revisionsfall nicht.

9

Die Annahme eines (gesonderten) Betriebs gewerblicher Art für den Bereich der PV-Anlagen erfordere, dass

eine Einrichtung überwiegend einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit diene. Die Erzeugung von elektrischer Energie und Lieferung derselben an einen Energieversorger falle nicht unter § 2 Abs. 5 KStG 1988 und stelle eine typische privatwirtschaftliche Tätigkeit dar. Dass die Stromerzeugung und Lieferung an ein Energieunternehmen, die durchgehend seit dem Jahr 2012 erfolgt seien, nachhaltig seien, sei ebenso evident wie das Vorliegen einer einnahmenorientierten Tätigkeit. Zudem liege eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht vor, zumal die Einnahmen der revisionswerbenden Gemeinde aus der Stromerzeugung die Bagatellgrenze der Verwaltungspraxis von 2.900 Euro um ein Vielfaches überstiegen. Damit seien alle Voraussetzungen für das Vorliegen eines (eigenen) Betriebs gewerblicher Art erfüllt, wobei eine einheitliche Gewinnermittlung für alle 13 Standorte erfolge. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art sei nämlich bei einem engen technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang anzunehmen, was vorliege. Die Annahme eines (gesonderten) Betriebs gewerblicher Art für den Bereich der PV-Anlagen erfordere, dass eine Einrichtung überwiegend einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit diene. Die Erzeugung von elektrischer Energie und Lieferung derselben an einen Energieversorger falle nicht unter Paragraph 2, Absatz 5, KStG 1988 und stelle eine typische privatwirtschaftliche Tätigkeit dar. Dass die Stromerzeugung und Lieferung an ein Energieunternehmen, die durchgehend seit dem Jahr 2012 erfolgt seien, nachhaltig seien, sei ebenso evident wie das Vorliegen einer einnahmenorientierten Tätigkeit. Zudem liege eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht vor, zumal die Einnahmen der revisionswerbenden Gemeinde aus der Stromerzeugung die Bagatellgrenze der Verwaltungspraxis von 2.900 Euro um ein Vielfaches überstiegen. Damit seien alle Voraussetzungen für das Vorliegen eines (eigenen) Betriebs gewerblicher Art erfüllt, wobei eine einheitliche Gewinnermittlung für alle 13 Standorte erfolge. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art sei nämlich bei einem engen technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang anzunehmen, was vorliege.

10

Da die Einspeisung des mit den PV-Anlagen erzeugten Stroms in das Netz völlig unabhängig vom Vorgang sei, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf beziehe, sei es 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 könnten. Für das KStG 1988 sei jeder einzelne Betrieb gewerblicher Art ein selbständiges Steuersubjekt, das losgelöst von der Trägerkörperschaft bestehe und besteuert werde. Der Zweck der selbständigen Besteuerung eines Betriebs gewerblicher Art liege darin, die Konkurrenz der öffentlichen Hand gegenüber der Privatwirtschaft nicht zu begünstigen. Aus der steuerlichen Verselbstständigung der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sei 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 stelle also den Betrieb gewerblicher Art den unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des privaten Rechts gleich und verfolge damit das Ziel einer wettbewerbsneutralen Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts. § 7 Abs. 1 KStG 1988 bestimme die grundsätzliche Zurechnung des Einkommens zu einem bestimmten KöSt-Subjekt. Damit werde dem Grundsatz der Individualbesteuerung Rechnung getragen. Die von der Revisionswerberin ins Treffen geführten Stromkosten des Kanalbetriebs stünden gerade nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlagen. Der Betrieb der PV-Anlagen sei als Betrieb gewerblicher Art (Betrieb der Stromerzeugung) vollkommen getrennt vom (ertragsteuerlich unbeachtlichen) hoheitlichen Bereich des Kanals zu sehen. Die als Ausgaben beantragten Stromkosten stünden im unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit dem (hoheitlichen) Kanalbetrieb (insbesondere mit den Abwasserpumpwerken im Gemeindegebiet). Da die Stromkosten für den Kanalbetrieb hoheitlich veranlasst seien, könne es zu keiner körperschaftsteuerlichen Berücksichtigung beim Betrieb gewerblicher Art kommen. Da die Einspeisung des mit den PV-Anlagen erzeugten Stroms in das Netz völlig unabhängig vom Vorgang sei, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf beziehe, sei es 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 könnten. Für das KStG 1988 sei jeder einzelne Betrieb gewerblicher Art ein selbständiges Steuersubjekt, das losgelöst von der Trägerkörperschaft bestehe und besteuert werde. Der

Zweck der selbständigen Besteuerung eines Betriebs gewerblicher Art liege darin, die Konkurrenz der öffentlichen Hand gegenüber der Privatwirtschaft nicht zu begünstigen. Aus der steuerlichen Verselbstständigung der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sei somit auf die Absicht des Gesetzgebers zu schließen, die Betriebe gewerblicher Art steuerlich grundsätzlich weder besser noch schlechter zu stellen als die privatrechtlichen Steuersubjekte. Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 2, KStG 1988 stelle also den Betrieb gewerblicher Art den unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des privaten Rechts gleich und verfolge damit das Ziel einer wettbewerbsneutralen Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts. Paragraph 7, Absatz eins, KStG 1988 bestimme die grundsätzliche Zurechnung des Einkommens zu einem bestimmten KöSt-Subjekt. Damit werde dem Grundsatz der Individualbesteuerung Rechnung getragen. Die von der Revisionswerberin ins Treffen geführten Stromkosten des Kanalbetriebs stünden gerade nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlagen. Der Betrieb der PV-Anlagen sei als Betrieb gewerblicher Art (Betrieb der Stromerzeugung) vollkommen getrennt vom (ertragsteuerlich unbeachtlichen) hoheitlichen Bereich des Kanals zu sehen. Die als Ausgaben beantragten Stromkosten stünden im unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit dem (hoheitlichen) Kanalbetrieb (insbesondere mit den Abwasserpumpwerken im Gemeindegebiet). Da die Stromkosten für den Kanalbetrieb hoheitlich veranlasst seien, könne es zu keiner körperschaftsteuerlichen Berücksichtigung beim Betrieb gewerblicher Art kommen.

11

Die Revision ließ das BFG zu, weil höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts in der kommunalen Einspeisung von mit PV-Anlagen erzeugtem Strom in das Netz fehle.

12

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision der Gemeinde, in der diese zur Zulässigkeit und zur Sache vorbringt, es fehle Rechtsprechung zur Rechtsfrage, ob der von einer Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen von mit Hoheitsbetrieben in Zusammenhang stehenden PV-Anlagen erzeugte, in das öffentliche Netz eingespeiste und in der Folge für den Hoheitsbereich wieder zugekaufte Strom der Körperschaftsteuerpflicht unterliege. Die für die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art geltenden Grundsätze müssten in gleicher Weise im Hoheitsbereich Anwendung finden. Aufgrund des überwiegenden Selbstversorgungscharakters der PV-Anlagen für den gemeindeeigenen Abwasserbeseitigungsbetrieb und deren diesbezüglicher Zweckbestimmung sei davon auszugehen, dass die PV-Anlagen Teil des Hoheitsbetriebs seien. Der von den PV-Anlagen erzeugte Strom werde zwar an einen Energieversorger veräußert, wodurch Einnahmen aus einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit erzielt würden. Dies erfolge jedoch dazu, den Energiebedarf des Abwasserbetriebes aus selbst erzeugtem Strom oder aus dessen Verkaufserlösen zu decken. Entgegen der Auffassung des BFG könnten die PV-Anlagen nicht vom Abwasserbeseitigungsbetrieb getrennt beurteilt werden, sondern bestehe ein funktionaler, finanzieller und wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Abwasserbetrieb, womit die errichteten PV-Anlagen Teil des einheitlichen Hoheitsbetriebes sei. Ohne Finanzierung aus Kanalbaumitteln wären die PV-Anlagen von der Revisionswerberin nicht angeschafft worden und hätten somit auch gar nicht zur Stromerzeugung eingesetzt werden können. Sie fänden dementsprechend auch in die siedlungswasserwirtschaftliche Gebührenkalkulation der Gemeindehaushalte Eingang. Die Revisionswerberin habe mit den von ihr errichteten PV-Anlagen eine nachhaltige Senkung der Energiekosten ihres energiekostenintensivsten Bereichs der Abwasserbeseitigungsanlage angestrebt, indem sie den selbst erzeugten Strom (und die aus diesem erzielten Erlöse) verwende, um den Strombedarf der Abwasserbeseitigungsanlagen zu decken. Die Anlage sei ausschließlich zu diesem Zweck errichtet worden. Unschädlich für diese Beurteilung sei, dass der mit den PV-Anlagen erzeugte Strom - der Stromverbrauch des Kanalbetriebs habe in den Jahren 2018 bis 2022 durchschnittlich 77,73 % der insgesamt mit den PV-Anlagen erzeugten Strommenge entsprochen - den tatsächlichen Bedarf der Abwasserbeseitigungsanlage überstiegen habe, weil der Überschuss als Sicherheitspolster für den Stromverbrauch im Kanalbetrieb einkalkuliert worden sei. Auch sei die Beurteilung als einheitlicher Hoheitsbetrieb nicht dadurch beeinträchtigt, dass der Betrieb der PV-Anlagen technisch nicht anders als im Wege eines Volleinspeisers umsetzbar gewesen sei.

13

Das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung.

14

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15

Die Revision ist zulässig, jedoch nicht begründet.

16

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Aus der Selbständigkeitsfiktion resultiert, dass ein Ergebnisausgleich zwischen den einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht vorgenommen werden kann. Gemäß Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 2, KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Aus der Selbständigkeitsfiktion resultiert, dass ein Ergebnisausgleich zwischen den einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht vorgenommen werden kann.

17

In § 2 Abs. 1 KStG 1988 werden jene Tatbestandsmerkmale angeführt, die erfüllt sein müssen, damit eine Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist. Bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale begründet jede gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit (Einrichtung) einer Körperschaft öffentlichen Rechts einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art (vgl. VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144). In Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 werden jene Tatbestandsmerkmale angeführt, die erfüllt sein müssen, damit eine Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist. Bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale begründet jede gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit (Einrichtung) einer Körperschaft öffentlichen Rechts einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art (vergleiche, VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144).

18

Der Abgrenzung eines einheitlichen Betriebs kommt damit besondere Bedeutung für die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts zu (vgl. näher Sutter in WU-KStG3 § 2 Rz 27 ff). Der Abgrenzung eines einheitlichen Betriebs kommt damit besondere Bedeutung für die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts zu (vergleiche, näher Sutter in WU-KStG3 Paragraph 2, Rz 27 ff).

19

Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen (wirtschaftlicher Tätigkeiten) zu einem einheitlichen Betrieb ist - wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits in der Vergangenheit festgehalten hat - nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht. Ein einheitlicher Betrieb ist daher dann anzunehmen, wenn mehrere Einrichtungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind. Das trifft bei einem engen wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang, zB bei gegenseitiger Bedingtheit zwischen Herstellungs- und Handelsbetrieb, bei gemeinsamen Betriebseinrichtungen und Anlagen, gemeinschaftlichem Personal zu. Merkmale für einen einheitlichen Betrieb sind insbesondere ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- oder Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktionen eines Betriebes gegenüber dem anderen sowie die Verwendung gleicher Rohstoffe. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen. Entscheidend sind dabei dieselben objektiven Grundsätze, die zur Lösung der Frage, ob ein Unternehmer verschiedene gewerbliche Tätigkeiten entfaltet, heranzuziehen sind (vgl. VwGH 18.12.2025, Ra 2024/15/0051, mwN). Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen (wirtschaftlicher Tätigkeiten) zu einem einheitlichen Betrieb ist - wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits in der Vergangenheit festgehalten hat - nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht. Ein einheitlicher Betrieb ist daher dann anzunehmen, wenn mehrere Einrichtungen der

öffentlich-rechtlichen Körperschaft nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind. Das trifft bei einem engen wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang, zB bei gegenseitiger Bedingtheit zwischen Herstellungs- und Handelsbetrieb, bei gemeinsamen Betriebseinrichtungen und Anlagen, gemeinschaftlichem Personal zu. Merkmale für einen einheitlichen Betrieb sind insbesondere ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- oder Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktionen eines Betriebes gegenüber dem anderen sowie die Verwendung gleicher Rohstoffe. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen. Entscheidend sind dabei dieselben objektiven Grundsätze, die zur Lösung der Frage, ob ein Unternehmer verschiedene gewerbliche Tätigkeiten entfaltet, heranzuziehen sind vergleiche , VwGH 18.12.2025, Ra 2024/15/0051, mwN).

20

Dazu hat das BFG im Revisionsfall festgestellt, dass die Gewinnung von Strom durch die von der Revisionswerberin an 13 Standorten errichteten PV-Anlagen und die Lieferung an den Stromabnehmer sich sowohl von der Gesamtbetätigung der revisionswerbenden Gemeinde als auch von der (hoheitlichen) Tätigkeit der Abwasserbeseitigung durch Kanalanlagen eindeutig abgrenze, weil der Betrieb der PV-Anlagen vollkommen losgelöst und unabhängig vom Kanalbetrieb erfolge. Der gesamte mit den PV-Anlagen produzierte Strom werde im Wege der Volleinspeisung in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieunternehmen verkauft. Der Kanalbetrieb werde unabhängig davon aus dem Ortsnetz mit Strom versorgt, der von einem anderen Energieunternehmen geliefert werde. Bei einem Volleinspeiser liege 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 sei. Die Einspeisung von Strom in das Netz sei unabhängig vom Vorgang, mit dem der Betreiber der PV-Anlage den Strom für seinen Bedarf beziehe. Es bestehe zwischen diesen beiden Vorgängen kein wirtschaftlicher Zusammenhang. Dazu komme, dass im Revisionsfall Lieferung und Bezug von Strom an bzw. von unterschiedlichen Unternehmen erfolgt seien.

21

Wenn das BFG vor dem Hintergrund dieser festgestellten Sachlage beim revisionsgegenständlichen Betrieb einer kommunalen voll einspeisenden PV-Anlage eine gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit und damit einen eigenständigen (einheitlichen) Betrieb gewerblicher Art angenommen hat, kann ihr vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen getreten werden.

22

Dass die Einnahmen aus dem Betrieb einer solchen voll einspeisenden Energieanlage wirtschaftlich für die Gemeinde der Gegenfinanzierung von Energiekosten anderer kommunaler wirtschaftlicher Tätigkeiten und der „bilanziellen“ Senkung der Energiekosten der Gemeinde insgesamt dienen sollten, reicht für die Annahme eines einheitlichen Betriebs gewerblicher Art zwischen verschiedenen wirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinde nicht aus.

23

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

24

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 2. September 2026

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2026:RO2024150030.J00

Im RIS seit

08.10.2026

Zuletzt aktualisiert am

08.10.2026

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at