

Umsatzsteuerliche Behandlung bei Solarstrom-Eigenverbrauch

Information zur Entscheidung des Bundesministeriums für Finanzen vom 01.04.2009

Problemstellung: Unternehmereigenschaft

Bisher machten Betreiber netzgekoppelter Solarstromanlagen häufig von der grundsätzlichen Möglichkeit Gebrauch, sich als Verkäufer der Ware "Solarstrom" und damit als unternehmerisch tätige Person die bei der Investition der Anlage geleistete Umsatzsteuer von 19 % zeitnah vom Finanzamt zurückerstatten zu lassen. Im Gegenzug mussten sie die vom Netzbetreiber zzgl. der Einspeisevergütung ausgezahlte Umsatzsteuer regelmäßig an das Finanzamt weiterreichen.

Ob diese umsatzsteuerrechtliche Regelung auch dann gelte, wenn der Solarstrom nach § 33 (2) EEG 2009 ganz oder teilweise selbst verbraucht würde, war zunächst unklar.

In einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 01. April 2009 an die Obersten Finanzbehörden der Länder wurde diese Unsicherheit beseitigt. In Punkt 1 "Leistungsbeziehungen, Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers" wurde wie folgt ausgeführt:

"Umsatzsteuerrechtlich wird die gesamte vom Anlagenbetreiber aus solarer Strahlungsenergie erzeugte Elektrizität an den Netzbetreiber geliefert. Dies gilt - entsprechend der Regelung zur sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung in Abschn. 42n Abs. 1 Satz 3 UStR - unabhängig davon, wo die Elektrizität tatsächlich verbraucht wird und ob sich der Vergütungsanspruch des Anlagenbetreibers nach § 33 Abs. 1 EEG oder nach § 33 Abs. 2 EEG richtet. Der Anlagenbetreiber ist mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG unternehmerisch tätig: Ist die Photovoltaikanlage - unmittelbar oder mittelbar - mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen des Abschn. 18 Abs. 5 Satz 1 und 2 UStR erfüllt sind."

Das Bundesfinanzministerium folgte damit der Empfehlung des Bundesumweltministeriums (BMU) vom Dezember 2009 ([Empfehlung des Bundesumweltministeriums \(BMU\) vom Dezember 2009](#)).

Auch dort vertrat man in einer offiziellen Stellungnahme die Auffassung, dass sich die Nutzung des Direktverbrauchs nicht auf die Einstufung eines Anlagenbetreibers als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes auswirken dürfte. Jedoch vertrat das BMU zusätzlich die Auffassung, dass "der Betreiber einer Photovoltaikanlage den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz" einspeisen müsse. Wenn nur gelegentlich Strom in das Stromnetz abgegeben werden würde, so sei der Anlagenbetreiber kein Unternehmer im steuerlichen Sinne.

Aus unserer Sicht war diese Schlussfolgerung nicht zutreffend. Zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft muss allein die Tatsache entscheidend bleiben, dass regelmäßige Einnahmen erzielt werden, gleichgültig ob 0,4301 Euro/kWh bei Volleinspeisung oder 0,2501 Euro/kWh bei Eigenverbrauch. Somit ist es egal, ob der erzeugte Solarstrom gesamt oder teilweise eigenverbraucht wird.

Das Bundesfinanzministerium kam in dem offiziellen Schreiben an die Obersten Finanzbehörden der Bundesländer zu der gleichen Einschätzung. Die Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers ist auch dann nicht gefährdet, wenn der gesamte erzeugte Solarstrom eigenverbraucht wird. Damit ist die in der Solarbranche zunächst diskutierte Befürchtung vom Tisch.

Umsatzsteuer-Abrechnung vom Anlagenbetreiber

Der Anlagenbetreiber berechnet die Umsatzsteuer für den gesamt erzeugten Solarstrom (Eigenverbrauch + Netzeinspeisung) zu einem Bemessungswert von 0,4301 Euro/kWh und stellt diese dem Netzbetreiber in Rechnung.

Zitat BMF: "Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers ist alles, was der Netzbetreiber hierfür aufwendet, abzüglich der Umsatzsteuer. Neben der für den vom Anlagenbetreiber selbst erzeugten (und umsatzsteuerrechtlich gelieferten) Strom geschuldeten Einspeisevergütung von 0,2501 Euro / kWh muss der Netzbetreiber diesen Strom umsatzsteuerrechtlich - mit einer Bemessungsgrundlage von 0,18 Euro / kWh (s.o.) - an den Anlagenbetreiber (zurück-)liefern. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich entsprechend den o. g. Grundsätzen aus der Summe dieser beiden Werte und beträgt somit 0,4301 Euro / kWh. Die Lieferung des Anlagenbetreibers kann nicht - auch nicht im Wege der Vereinfachung unter Außerachtlassung der Rücklieferung des Netzbetreibers - lediglich mit der reduzierten Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG bemessen werden, weil der Umfang der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzung der Anlage letztendlich über den Vorsteuerabzug aus der Rücklieferung abgebildet wird."

Die Rentabilität der Solaranlage steigt mit jeder Erhöhung des Strompreises. Ab einem Brutto-Strombezugspreis von 0,2142 Euro/kWh (0,18 Euro/kWh + 19% MWst. = 0,2142 Euro/kWh) könnte es wirtschaftlich sinnvoll sein, den erzeugten Solarstrom selbst zu verbrauchen.

Umsatzsteuer-Inrechnungstellung durch den Netzbetreiber

Wenn der Anlagenbetreiber Solarstrom selbst verbraucht, so muss der Netzbetreiber für diese eigenverbrauchten Kilowattstunden Solarstrom zu einer Bemessungsgrundlage von 0,18 Euro/kWh die Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

Zitat BMF: "Die Bemessungsgrundlage entspricht somit der Differenz zwischen der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG (0,2501 Euro/ kWh) und der - dem Anlagenbetreiber ansonsten zustehenden - Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG (0,4301 Euro/kWh); da es sich bei diesen Beträgen um Nettobeträge handelt, ist die Umsatzsteuer zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht herauszurechnen. Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Netzbetreibers beträgt somit 0,18 Euro/kWh."

Berechnungsbeispiel

3 kWp Anlage, Inbetriebnahme 2009

a) Nettovergütung b. Eigenverbrauch 1800 kWh	$1800 \text{ kWh} \times 0,2501 \text{ Euro/kWh} = 450,18$ Euro
b) Nettovergütung b. Netzeinspeisung von 900 kWh	$900 \text{ kWh} \times 0,4301 \text{ Euro/kWh} = 387,09$ Euro
c) Umsatzsteuerberechnung	$(1800 \text{ kWh} + 900 \text{ kWh}) \times 0,4301$ $\text{Euro/kWh} \times 0,19 = 220,64 \text{ Euro}$

Brutto-Abrechnung vom Anlagenbetreiber

Nettovergütung aus a)	450,18 Euro
Nettovergütung aus b)	+ 387,09 Euro
Umsatzsteuer auf gesamt erzeugte Strommenge aus c)	+ 220,64 Euro
Bruttovergütung	= 1057,91 Euro

Umsatzsteuer-Inrechnungstellung vom Netzbetreiber

rechnerische Rücklieferung b. Eigenverbrauch 1800 kWh	$1800 \text{ kWh} \times 0,18 \text{ Euro/kWh} \times$ $0,19$ = 61,56 Euro.
--	--

Im aktuellen Schreiben des BMF (siehe unten) wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es auch weiterhin möglich bleibt, von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch zu machen. Anlagenbetreiber sind dann nicht Vorsteuer-abzugsberechtigt.

Die Kleinunternehmerregelung gilt immer dann, wenn der Gesamtumsatz des Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird.

In diesem Fall müssen die Anlagenbetreiber dem Netzbetreiber nur die jeweils x kWh eigenverbrauchten Solarstrom (netto: 0,2501 Ct/kWh) und die restlichen x kWh netzeingespeisten Solarstrom (netto: 0,4301 Euro/kWh) in Rechnung stellen. Jedoch vermindert sich der Kaufbetrag der Solaranlage durch die Rückerstattung der Mehrwertsteuer dann nicht mehr, so dass eine solche Vorgehensweise in den meisten Fällen wirtschaftlich nachteiliger sein wird. Im Einzelfall sollte ein Steuerberater oder das örtliche Finanzamt zu Rate gezogen werden, um abzuschätzen, welche steuerliche Ausgangssituation (Anwendung Kleinunternehmerregelung: ja/nein) zu empfehlen ist.

Zusammenfassung

1. Anlagenbetreiber, die den erzeugten Solarstrom selbst oder durch Dritte verbrauchen, sind unternehmerisch tätig. Sie können die Umsatzsteuer geltend machen.
2. Die Einstufung als Unternehmer ist nicht davon abhängig, ob der

- Solarstrom ganz, teilweise oder gar nicht eigenverbraucht wird.
3. Der gesamt erzeugte Solarstrom wird umsatzsteuerrechtlich mit 0,4301 Euro/kWh bewertet.
 4. Der Netzbetreiber stellt dem Anlagenbetreiber für den eigenverbrauchten Anteil die Umsatzsteuer zum Bemessungswert von 0,18 Euro/kWh in Rechnung.
 5. Von der Kleinunternehmerregelung kann weiterhin Gebrauch gemacht werden. Anlagenbetreiber brauchen ihre Einkünfte damit nicht zwingend umsatzsteuerrechtlich behandeln.

Noch offene Fragen

Immer wieder erreichen uns folgende Fragen:

- Wie ist zu verfahren, wenn eine in den Vorjahren installiert PV-Anlage im Jahr 2009 (oder in den Folgejahren) auf bis zu 30 kWp erweitert wird? Besteht für den Leistungsanteil, der neu installiert wurde, ebenso die Eigenverbrauchs-Fördermöglichkeit nach § 33 (2) EEG 2009? Aus unserer Sicht müsste der eigenverbrauchte Anteil der Neuanlage nur exakt nachgewiesen werden können. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht könnte es nur dann problematisch werden, wenn man auf seinem nach § 19 (2) EEG 2009 definierten Recht besteht und mehrere Anlagen über eine gemeinsame Messeinrichtung abrechnen will.
- Eine andere, ähnlich gelagerte Frage ergibt sich aus § 19 (1) EEG 2009: Wenn mehrere PV-Anlagen innerhalb von 12 aufeinanderfolgenden Monaten auf einem Grundstück oder sonst unmittelbarer räumlicher Nähe installiert werden, gelten sie zur Bestimmung der Staffelvergütung nach § 33 (1) EEG

als eine Anlage. Wenn Anlagenbetreiber also mehr als 12 Monate zwischen der Installation der ersten und der zweiten Anlage verstreichen lassen, beide Anlagen nach dem 01.01.09 installiert wurden und nicht größer als 30 kWp sind, so müsste es theoretisch möglich sein, die "Eigenverbrauchsförderung" für beide Anlagen zu nutzen. Nur dann dürfte diese Förderung entfallen, wenn die Anlagengröße von 30 kWp überschritten wird. Aber auch hier gibt es bisher schon unterschiedliche Interpretationen, inwieweit § 19 (1) EEG Anwendung findet.

Wir haben uns mit diesen immer wiederkehrenden Fragen an die Clearingstelle EEG gewandt und hoffen, dass hierzu eine Klarstellung ergeht. Wir werden im Solarbrief und in unseren Betreibermails darüber berichten.

Vollständiges Schreiben des BMF vom 01.04.09 an die Obersten Finanzbehörden:

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des sog. Direktverbrauchs nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz ab dem 1. Januar 2009 (§ 33 Abs. 2 EEG) IV B 8 - S 7124/07/10002, DOK 2009/0212505

"Die Vorschrift des § 33 Abs. 2 EEG gilt für nach dem 31. Dezember 2008 erstmals installierte Anlagen zur Elektrizitätsgewinnung aus solarer Strahlungsenergie (Photovoltaikanlagen) mit einer installierten Leistung von nicht mehr als 30 kW. Mit der Regelung soll ein Anreizsystem geschaffen werden, den eigenen Elektrizitätsverbrauch zeitlich an die eigene Produktion anzupassen, um so die öffentlichen Elektrizitätsnetze zu entlasten. Der

Netzbetreiber ist nach §§ 8, 16 und 18 ff. EEG wie bisher zur Abnahme, Weiterleitung und Verteilung sowie Vergütung der gesamten vom Anlagenbetreiber aus solarer Strahlungsenergie erzeugten Elektrizität verpflichtet. Soweit die erzeugte Energie vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (sog. Direktverbrauch), kann sie mit dem nach § 33 Abs. 2 EEG geltenden Betrag vergütet werden. Nach § 18 Abs. 3 EEG ist die Umsatzsteuer in den im EEG genannten Vergütungsbeträgen nicht enthalten. Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt diesbezüglich Folgendes:

1. Leistungsbeziehungen, Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers

Umsatzsteuerrechtlich wird die gesamte vom Anlagenbetreiber aus solarer Strahlungsenergie erzeugte Elektrizität an den Netzbetreiber geliefert. Dies gilt - entsprechend der Regelung zur sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung in Abschn. 42n Abs. 1 Satz 3 UStR - unabhängig davon, wo die Elektrizität tatsächlich verbraucht wird und ob sich der Vergütungsanspruch des Anlagenbetreibers nach § 33 Abs. 1 EEG oder nach § 33 Abs. 2 EEG richtet. Der Anlagenbetreiber ist mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG unternehmerisch tätig: Ist die Photovoltaikanlage - unmittelbar oder mittelbar - mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen des Abschn. 18 Abs. 5 Satz 1 und 2 UStR erfüllt sind. Die Kleinunternehmerregelung, nach der die Umsatzsteuer für die Lieferungen des Anlagenbetreibers unter den in § 19 UStG genannten Voraussetzungen nicht erhoben wird und insoweit ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, bleibt unberührt. Soweit der Anlagenbetreiber bei Inanspruchnahme der Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG Elektrizität dezentral verbraucht, liegt umsatzsteuerrechtlich eine (Rück-) Lieferung des Netzbetreibers an ihn vor.

2. Bemessungsgrundlage

Die Einspeisevergütung ist in jedem Fall Entgelt für Lieferungen des Anlagenbetreibers und kein Zuschuss. Entgelt für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers ist alles, was der Anlagenbetreiber für diese (Rück-)Lieferung aufwendet, abzüglich der Umsatzsteuer. Die Bemessungsgrundlage entspricht somit der Differenz zwischen der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG (0,2501 Euro / kWh) und der - dem Anlagenbetreiber ansonsten zustehenden - Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG (0,4301 Euro / kWh); da es sich bei diesen Beträgen um Nettobeträge handelt, ist die Umsatzsteuer zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht herauszurechnen. Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Netzbetreibers beträgt somit 0,18 Euro / kWh. Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers ist alles, was der Netzbetreiber hierfür aufwendet, abzüglich der Umsatzsteuer. Neben der für den vom Anlagenbetreiber selbst erzeugten (und umsatzsteuerrechtlich gelieferten) Strom geschuldeten Einspeisevergütung von 0,2501 Euro / kWh muss der Netzbetreiber diesen Strom umsatzsteuerrechtlich - mit einer Bemessungsgrundlage von 0,18 Euro / kWh (s.o.) - an den Anlagenbetreiber (zurück-)liefern. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich entsprechend den o. g. Grundsätzen aus der Summe dieser beiden Werte und beträgt somit 0,4301 Euro / kWh. Die Lieferung des Anlagenbetreibers kann nicht - auch nicht im Wege der Vereinfachung unter Außerachtlassung der Rücklieferung des Netzbetreibers - lediglich mit der reduzierten Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG bemessen werden, weil der Umfang der nicht zum Vorsteuerabzug

berechtigenden Nutzung der Anlage letztendlich über den Vorsteuerabzug aus der Rücklieferung abgebildet wird.

3. Vorsteuerabzug

Der Anlagenbetreiber hat die Photovoltaikanlage unter den unter 1. genannten Voraussetzungen vollständig seinem Unternehmen zuzuordnen. Aus der Errichtung und dem Betrieb der Anlage steht ihm unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug zu.

Der Anlagenbetreiber kann die auf die Rücklieferung entfallende Umsatzsteuer unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteuerabzug ist somit insbesondere ausgeschlossen bei Verwendung des Stroms für nichtunternehmerische Zwecke oder zur Ausführung von Umsätzen, die unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG fallen. Eine unentgeltliche Wertabgabe liegt insoweit hinsichtlich des dezentral verbrauchten Stroms nicht vor.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht."