

SONDERINFO

Ertrags- und umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken

1. Photovoltaikanlagen

- a) Allgemeines
- b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen
- c) Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil
- d) Absetzungen für Abnutzung
- e) Zinsverbilligte Darlehen und Zuschüsse auf Grund von Förderprogrammen
- f) Arbeitszimmer

2. Blockheizkraftwerke

- a) Allgemeines
- b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen
- c) Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil Förderprogramme

3. Umsatzsteuer

1. Photovoltaikanlagen

a) Allgemeines

Nach dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien vom 1.8.2004, gültig für Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie, die nach dem 31.7.2004 und vor dem 1.1.2009 in Betrieb genommen wurden – sowie dessen Nachfolgeregelung, dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien vom 25.10.2008 – sind Netzbetreiber verpflichtet, Anlagen zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien unverzüglich vorrangig an ihr Netz anzuschließen, den gesamten aus diesen Anlagen angebotenen Strom aus erneuerbaren Energien vorrangig abzunehmen und zu übertragen und den von ihnen übernommenen Strom mindestens in gesetzlich festgelegter Höhe zu vergüten. Die Höhe der Vergütung für Strom aus solarer Strahlungsenergie ist vor allem



abhängig von der Leistung der Anlage, im Allgemeinen aber so hoch, dass die Betreiber regelmäßig nicht nur den überschüssigen, privat nicht benötigten, sondern den gesamten Strom an den Netzbetreiber veräußern.

Zu den Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie (sog. Solaranlagen) gehören neben den Solar Kollektoranlagen die Photovoltaikanlagen. Photovoltaikanlagen sind Anlagen, in denen mittels Solarzellen ein Teil der Sonnenstrahlung unmittelbar in elektrische Energie umgewandelt wird. Dagegen dienen Solarkollektoranlagen – oder auch thermische Solaranlagen – ausschließlich der Wärmeerzeugung. Sie können lediglich über weitere Zwischenschritte – und damit nur indirekt – die erzeugte Wärme in elektrische Energie umwandeln.

b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen

Steuerpflichtige, die Photovoltaikanlagen betreiben und damit Strom erzeugen, erzielen hieraus – unter der Voraussetzung des Bestehens einer Gewinnerzielungsabsicht – in Höhe der vom Netzbetreiber gewährten Vergütung Einnahmen aus einer gewerblichen Betätigung. Ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, ist im Einzelfall nach den allgemeinen Grundsätzen – unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung – zu prüfen. Dabei ist zu

berücksichtigen, dass die Vergütungen abhängig vom jeweiligen Jahr der Inbetriebnahme der Anlage sinken.

Dies gilt auch für die in den Anwendungsbereich des EEG 2009 fallenden Anlagen, bei denen die Einspeisevergütungen der sog. Degression unterliegen. Dabei sind die Vergütungen für Strom aus Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie, die ausschließlich an oder auf einem Gebäude oder einer Lärmschutzwand angebracht sind, gesondert geregelt. Darüber hinaus sieht das EEG 2009 für Photovoltaikanlagen mit einer Leistung bis einschließlich 500 kW (bis 30.6.2010: 30 kW) einen gegenüber dem Einspeisetarif verringerten besonderen Anrechnungstarif vor, soweit der erzeugte Strom nachweislich in unmittelbarer Nähe zur Anlage selbst verbraucht und nicht in das Netz eingespeist wird. Nimmt der Betreiber der Photovoltaikanlage den besonderen Anrechnungstarif in Anspruch, entfällt für ihn das Erfordernis, selbst benötigten Strom von einem anderen Energieversorger zu erwerben. Neben der Anrechnungsvergütung wird folglich eine Ersparnis i. H. des ortsüblichen Strompreises generiert. Der Betreiber hat außerdem – unter der Voraussetzung des Verbrauchs in der unmittelbaren Nähe der Anlage – die Möglichkeit, den Strom an einen Dritten zu veräußern. Auch der reduzierte Vergütungssatz unterliegt der Degression. Nicht selbst verbrauchter und damit in das Netz eingespeister Strom – z. B. in Zeiten geringen eigenen Strombedarfs – wird daneben weiterhin mit dem Einspeisetarif vergütet.

Die Vergütungs- bzw. Degressionssätze wurden bereits mehrfach, zuletzt zum 1.1.2012 geändert. Die Höhe der Vergütung richtet sich dabei jeweils nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage gelten.

Die reduzierten Vergütungen für selbst erzeugten und sofort verbrauchten Strom stellen neben den Vergütungen nach dem normalen Tarif für eingespeisten Strom Betriebseinnahmen im Rahmen des Gewerbebetriebes „Stromerzeugung“ dar. Sie werden dem Steuerpflichtigen vom Netzbetreiber für die Stromerzeugung gewährt. Hinsichtlich des für private Zwecke verbrauchten Stroms ist darüber hinaus eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme anzusetzen. Dieser bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbst verbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören. Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert für den Strom in Anlehnung an den Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers bezogenen Strom geschätzt werden. Wird der Strom an einen Dritten veräußert, ist neben der reduzierten Vergütung des Netzbetreibers der vom tatsächlichen Stromabnehmer vereinnahmte Strompreis als Betriebseinnahme zu erfassen.

c) Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil

Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen richtet sich ertragsteuerrechtlich grundsätzlich nach den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.3.2006. Danach fallen unter den Begriff Betriebsvorrichtung alle Vorrichtungen, mit denen ein

Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Das können selbständige Bauwerke oder auch Teile von Bauwerken sein.

Die Entscheidung, ob einzelne Anlagen Gebäudebestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, hängt davon ab, ob sie der allgemeinen Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gegenwärtig ausgeübten Betrieb dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu diesem Betrieb stehen.

Photovoltaikanlagen, die als sog. Aufdachanlagen mit einer Unterkonstruktion auf das Dach aufgesetzt werden, dienen nach den vorstehenden Grundsätzen ganz dem Gewerbebetrieb der Stromerzeugung und sind daher regelmäßig als Betriebsvorrichtungen, somit als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen.

Ungeachtet der bewertungsrechtlichen Zuordnung zu den Gebäudebestandteilen sind auch dachintegrierte Photovoltaikanlagen für ertragsteuerliche Zwecke „wie“ Betriebsvorrichtungen als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln. **Dies gilt nur für das Photovoltaikmodul selbst. Nicht zur Photovoltaikanlage, sondern zum Gebäude gehört dagegen die Dachkonstruktion. Die darauf entfallenden Aufwendungen sind daher dem Gebäude entweder als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder als Erhaltungsaufwendungen zuzurechnen.**

d) Absetzungen für Abnutzung (AfA)

Photovoltaikanlagen haben nach der amtlichen AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren. Für vor dem 1.1.2008 bzw. zwischen dem 1.1.2009 und 31.12.2010 angeschaffte oder hergestellte Anlagen kann anstelle der linearen AfA auch die degressive AfA angesetzt werden.

Für die geplante Anschaffung oder Herstellung der Anlage kann ein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden, wenn die übrigen Anspruchsvoraussetzungen vorliegen, z. B. verbindliche Bestellung bei Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in einem Jahr vor der Inbetriebnahme. Für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage können Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden.

Nach bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung ist eine ausschließlich betriebliche Nutzung der Photovoltaikanlage auch dann gegeben, wenn ein Teil des selbst erzeugten Stroms unmittelbar zu privaten Zwecken verbraucht wird. In diesen Fällen liegt keine unmittelbare Privatnutzung der Photovoltaikanlage vor, sondern es handelt sich um eine – der Produktion nachfolgende – Entnahme des betrieblich erzeugten Wirtschaftsguts „Strom“.

e) Zinsverbilligte Darlehen und Zuschüsse auf Grund von Förderprogrammen

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) hat in der Vergangenheit durch ihr Programm Nr. 140 „Solarstrom Erzeugen“ durch langfristige zinsgünstige Darlehen mit Festzinssätzen und tilgungsfreien Anlaufjahren u. a. die Investitionskosten

für die Errichtung, die Erweiterung oder den Erwerb einer Photovoltaikanlage gefördert. Aktuell fördert die KfW Photovoltaikanlagen mit ihrem Programm Nr. 270 „Erneuerbare Energien – Standard“ ebenfalls durch langfristige, zinsgünstige Darlehen mit tilgungsfreien Anlaufjahren. Eine Gewährung von Zuschüssen sehen die Programme der KfW zurzeit nicht vor. Die jeweils aktuellen Förderprogramme der KfW können dem Internetportal der KfW Bankengruppe (www.kfw.de) entnommen werden.

Neben dem Programm der KfW gibt es auch Förderprogramme der einzelnen Bundesländer, die jeweils unterschiedlich ausgestaltet sind. In Nordrhein-Westfalen kommt z. B. eine Förderung nach dem Förderprogramm progres.nrw (Programm für Rationelle Energieverwendung, Regenerative Energieverwendung und Energiesparen) in Betracht. Hierbei ist eine Förderung im Wege der Zuschussgewährung vorgesehen. Entsprechende Zuschüsse können, da die Photovoltaikanlage als bzw. wie eine Betriebsvorrichtung anzusehen ist, alternativ als (sofort zu versteuernde) Betriebseinnahme oder als Minderungsbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Photovoltaikanlage erfasst werden.

f) Arbeitszimmer

Steht dem Betreiber für die Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend zu machen, sofern überhaupt eine nahezu ausschließliche Nutzung des betreffenden Zimmers im Zusammenhang mit dem Betreiben der Photovoltaikanlage gegeben ist. Allerdings ist der Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn das Arbeitszimmer nach Art und Umfang der Tätigkeit nicht erforderlich ist. Die Überwachung der Abrechnungen nur eines Energie-Abnehmers und die Erstellung von einfachen Umsatzsteuervoranmeldungen und Gewinnermittlungen reichen für einen Betriebsausgabenabzug regelmäßig nicht aus.

2. Blockheizkraftwerke

a) Allgemeines

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (so genannte Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen und für die Warmwasserbereitung des Gebäudes verwandt. Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines Blockheizkraftwerkes ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme. Das Verhältnis von Wärme- zu Stromerzeugung liegt, abhängig vom Kraftwerkstyp und Wirkungsgrad, bei ca. 70 % Wärme und 30 % Strom.

Ebenso wie bei einer Photovoltaikanlage sind die Netzbetreiber verpflichtet, Blockheizkraftwerke an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig

abzunehmen. Der selbst erzeugte Strom wird in der Regel nur insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude selbst verbraucht wird.

b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen

Auch Steuerpflichtige, die ein Blockheizkraftwerk betreiben, damit Strom erzeugen und diesen an den Netzbetreiber veräußern, erzielen hieraus unter der Voraussetzung des Bestehens einer Gewinnerzielungsabsicht grundsätzlich Einkünfte aus einer gewerblichen Betätigung. Die Gewinnerzielungsabsicht ist unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu überprüfen.

Zu den Einnahmen gehören zunächst die Vergütungen für den in das Netz eingespeisten Strom. Daneben sind Vergütungen, die der Steuerpflichtige aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt, Zuschläge nach dem KWKG 2002 und eventuelle Mineralölsteuererstattungen nach dem Mineralölsteuergesetz als Betriebseinnahmen anzusetzen. Ist der Betreiber des Blockheizkraftwerks als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen und wird er nicht als Kleinunternehmer behandelt, gehören auch die vereinnahmte Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuererstattungen zu den Betriebseinnahmen.

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere die Aufwendungen für den Einkauf des Brennstoffes zum Betreiben des Motors, Reparatur- und Wartungskosten, Finanzierungskosten, AfA, Investitionsabzugsbeträge und für den Fall, dass der Betreiber des Blockheizkraftwerks als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen ist und nicht als Kleinunternehmer behandelt wird, Vorsteuerbeträge sowie Umsatzsteuer(voraus)zahlungen, in Betracht.

Für die Verwendung der Nutzwärme für die Beheizung und die Warmwasserversorgung des privaten Wohnhauses oder der privaten Wohnung und die Verwendung des Stroms für private Zwecke ist eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme anzusetzen. Dieser bestimmt sich nach den anteiligen Herstellungskosten des entnommenen Stroms bzw. der entnommenen Nutzwärme, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören. Dies entspricht der umsatzsteuerlichen Behandlung des Blockheizkraftwerkes.

Die Aufteilung zwischen privater und betrieblicher Stromerzeugung einerseits und privater Wärmeerzeugung andererseits obliegt dem Steuerpflichtigen. Sie kann aus Vereinfachungsgründen anhand der vom Hersteller bescheinigten Kennzahlen oder Leistungsangaben vorgenommen werden.

c) Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil

Der Zweck eines Blockheizkraftwerks liegt nicht ausschließlich in der Stromerzeugung, sondern auch darin, ein Gebäude zu beheizen und mit warmem Wasser zu versorgen. Da jedoch

der betriebliche Zweck der Stromerzeugung im Vordergrund steht, ist ein Blockheizkraftwerk für ertragsteuerliche Zwecke „wie“ eine Betriebsvorrichtung als selbständiges, bewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln.

Hinsichtlich der AfA gelten die selben Grundsätze wie bei Photovoltaikanlagen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Blockheizkraftwerks beträgt nach der amtlichen AfA-Tabelle vom 15.12.2000 10 Jahre.

Sofern sowohl der erzeugte Strom ganz oder teilweise veräußert als auch die erzeugte Wärme ganz oder teilweise in ein öffentliches Wärmenetz eingespeist, unmittelbar an Dritte (z. B. Mieter) veräußert oder für die Beheizung eigenbetrieblicher Gebäude oder Einrichtungen verwendet wird, liegt für Zwecke der Steuerbegünstigungen keine unmittelbare Privatnutzung des Blockheizkraftwerks vor. Es handelt sich vielmehr, genauso wie bei Photovoltaikanlagen, um eine – der Produktion nachfolgende – Entnahme der betrieblich erzeugten Wirtschaftsgüter „Strom“ und „Wärme“. Wird aber die gesamte mit dem Blockheizkraftwerk erzeugte Wärme ausschließlich privat verwendet, z. B. wenn das Blockheizkraftwerk in einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohngebäude an die Stelle der Zentralheizung und Warmwasserbereitung tritt, so liegt regelmäßig eine schädliche Privatnutzung vor, die einen Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung ausschließt. Ordnet der Steuerpflichtige in diesen Fällen das Blockheizkraftwerk zulässigerweise dem Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs Stromerzeugung zu, ist die Bewertung der Wärmeentnahme nach den in Tz. 2b) dargelegten Grundsätzen vorzunehmen.

Das Vorstehende gilt nicht für ein Blockheizkraftwerk, welches in einem technischen Zusammenhang mit einer Biogasanlage genutzt wird. In diesen Fällen ist das Blockheizkraftwerk ein integrierter Bestandteil der gesamten Biogasanlage und mit dieser einheitlich abzuschreiben; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer einer Biogasanlage beträgt nach der amtlichen AfA-Tabelle 16 Jahre.

d) Förderprogramme

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) fördert die Investitionskosten für die Errichtung, die Erweiterung oder den Erwerb von Blockheizkraftwerken durch langfristige zinsgünstige Darlehen bzw. durch Zuschüsse. Über das „Impulsprogramm Mini-KWK-Anlagen“ des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit konnte bei Antragstellung bis zum 31.7.2009 ein Zuschuss zu den Anschaffungskosten eines Blockheizkraftwerks gewährt werden. Handelt es sich bei dem Blockheizkraftwerk um ein regenerativ betriebenes Kraftwerk, kommt in Nordrhein-Westfalen zudem eine Zuschussförderung im Rahmen des Förderprogramms progres.nrw in Betracht.

3. Umsatzsteuer

Soweit der Betreiber eine Anlage zur Stromgewinnung den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht

nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist, dient diese Anlage ausschließlich der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung. Eine solche Tätigkeit begründet daher – unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage – die Unternehmereigenschaft des Betreibers, sofern dieser nicht bereits anderweitig unternehmerisch tätig ist.

Ist eine solche Anlage – unmittelbar oder mittelbar – mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, kann davon ausgegangen werden, dass der Anlagenbetreiber eine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Eine Unternehmereigenschaft des Betreibers der Anlage ist grundsätzlich nicht gegeben, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist (z. B. auf Grund unterschiedlicher Netzspannungen), weil hierbei kein Leistungsaustausch zwischen dem Betreiber der Anlage und dem des allgemeinen Stromnetzes vorliegt.

a) Kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung

Die bei der sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung in ein Netz angebotene und vergütete Elektrizität wird umsatzsteuerrechtlich auch dann vom EEG-Anlagenbetreiber an den vergütungspflichtigen Netzbetreiber geliefert, wenn der Verbrauch tatsächlich innerhalb eines Netzes erfolgt, das kein Netz für die allgemeine Versorgung ist und das vom Anlagenbetreiber selbst oder einem Dritten, der kein Netzbetreiber ist, betrieben wird.

b) Direktverbrauch (Photovoltaikanlagen)

Ein Netzbetreiber ist zur Abnahme, Weiterleitung und Verteilung sowie Vergütung der gesamten vom Betreiber einer Anlage (installierte Leistung nicht mehr als 500 kW) erzeugten Elektrizität verpflichtet. Soweit die erzeugte Energie vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (sog. Direktverbrauch), kann sie mit dem geltenden Betrag vergütet werden. Die Umsatzsteuer ist in den im EEG genannten Vergütungsbeträgen nicht enthalten.

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 – 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. Die Einspeisevergütung ist in jedem Fall Entgelt für Lieferungen des Anlagenbetreibers und kein Zuschuss. Soweit der Anlagenbetreiber bei Inanspruchnahme der Vergütung Elektrizität dezentral verbraucht, liegt umsatzsteuerrechtlich eine (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers an ihn vor.

Entgelt für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers ist alles, was der Anlagenbetreiber für diese (Rück-)Lieferung aufwendet, abzüglich der Umsatzsteuer. Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers ist alles, was der Netzbetreiber hierfür aufwendet, abzüglich der Umsatzsteuer.

Beispiel:

Die Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG beträgt für eine Anlage mit einer Leistung bis einschließlich 30 kW, die nach dem 31.12.2010 und vor dem 1.1.2012 in Betrieb genommen wurde, 28,74 Cent/kWh. Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EEG verringert sich diese Vergütung um 16,38 Cent/kWh für den Anteil des direkt verbrauchten Stroms, der 30 % der im selben Jahr durch die Anlage erzeugten Strommenge nicht übersteigt, und um 12 Cent/kWh für den darüber hinausgehenden Anteil dieses Stroms.

Die Bemessungsgrundlage für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers entspricht der Differenz zwischen der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG und der Vergütung nach § 33 Abs. 2 Satz 2 EEG; da es sich bei diesen Beträgen um Nettobeträge handelt, ist die Umsatzsteuer zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht herauszurechnen. Die Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG beträgt im Fall eines Anteils des direkt verbrauchten Stroms von bis zu 30 % an der gesamten erzeugten Strommenge 28,74 Cent/kWh, verringert um 16,38 Cent/kWh, also 12,36 Cent/kWh. Die Bemessungsgrundlage für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers beträgt somit 28,74 Cent/kWh, verringert um 12,36 Cent/kWh, also 16,38 Cent/kWh.

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers umfasst neben der für den vom Anlagenbetreiber selbst erzeugten (und umsatzsteuerrechtlich gelieferten) Strom geschuldeten Vergütung von 12,36 Cent/kWh auch die Vergütung für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber von 16,38 Cent/kWh. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich entsprechend den o. g. Grundsätzen aus der Summe dieser beiden Werte und beträgt somit 28,74 Cent/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.

Der Anlagenbetreiber hat die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmen zuzuordnen. Aus der Errichtung und dem Betrieb der Anlage steht ihm der Vorsteuerabzug zu. Der Anlagenbetreiber kann die auf die Rücklieferung entfallende Umsatzsteuer 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 fallen.

c) Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen)

Nach dem KWKG wird auch der sog. Direktverbrauch (dezentraler Verbrauch von Strom durch den Anlagenbetreiber oder einen Dritten) gefördert. Hinsichtlich der Beurteilung des

Direktverbrauchs bei KWK-Anlagen sind die Grundsätze für die Beurteilung des Direktverbrauchs bei Photovoltaikanlagen entsprechend anzuwenden. Umsatzsteuerrechtlich wird demnach auch der gesamte selbst erzeugte und dezentral verbrauchte Strom an den Netzbetreiber geliefert und von diesem an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert. Die Hin- und Rücklieferungen beim dezentralen Verbrauch von Strom liegen nur vor, wenn der Anlagenbetreiber für den dezentral verbrauchten Strom eine Vergütung nach dem EEG oder einen Zuschlag nach dem KWKG in Anspruch genommen hat. Sie sind nur für Zwecke der Umsatzsteuer anzunehmen.

d) Bemessungsgrundlage bei dezentralem Verbrauch von Strom

Wird der vom Anlagenbetreiber oder von einem Dritten dezentral verbrauchte Strom nach dem KWKG vergütet, entspricht die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers dem üblichen Preis zuzüglich der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge und ggf. der sog. vermiedenen Netznutzungsentgelte (Vergütung für den Teil der Netznutzungsentgelte, der durch die dezentrale Einspeisung durch die KWK-Anlage vermieden wird, abzüglich einer eventuell enthaltenen Umsatzsteuer. Als üblicher Preis gilt bei KWK-Anlagen mit einer elektrischen Leistung von bis zu 2 Megawatt der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX in Leipzig im jeweils vorangegangenen Quartal; für umsatzsteuerrechtliche Zwecke bestehen keine Bedenken, diesen Wert als üblichen Preis bei allen KWK-Anlagen zu übernehmen. Die Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers entspricht der Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung ohne Berücksichtigung der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge.

Beispiel:

(Anlage mit Einspeisung ins Niederspannungsnetz des Netzbetreibers)

1. Bemessungsgrundlage der Lieferung des Anlagenbetreibers:

EEX-Referenzpreis:	4,152 Cent/kWh
Vermiedene Netznutzungsentgelte:	0,12 Cent/kWh
Zuschlag nach § 7 Abs. 6 KWKG	5,11 Cent/kWh
Summe	9,382 Cent/kWh.

2. Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers:

EEX-Referenzpreis:	4,152 Cent/kWh
Vermiedene Netznutzungsentgelte:	0,12 Cent/kWh
Summe	4,272 Cent/kWh.

Bei der Abgabe von elektrischer Energie bestehen hinsichtlich der Anwendung der Bemessungsgrundlagen keine Bedenken dagegen, den Marktpreis unter Berücksichtigung von Mengenrabatten zu bestimmen. Ungeachtet der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung des

Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber hat dieser keinen höheren Betrag zu entrichten als den nach dem KWKG geschuldeten Zuschlag bzw. die Vergütung nach dem EEG.

e) Mindestbemessungsgrundlage bei der Abgabe von Wärme

Wird die mittels Kraft-Wärme-Kopplung erzeugte Wärme an einen Dritten geliefert, ist Bemessungsgrundlage für diese Lieferung grundsätzlich das vereinbarte Entgelt. Handelt es sich bei dem Dritten um eine nahe stehende Person, ist die Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen. Hierbei ist im Falle der unentgeltlichen Wertabgabe von Wärme stets von den Selbstkosten auszugehen, weil die Wärme vom Betreiber der KWK-Anlage selbst erzeugt wird und es somit keinen vom Betreiber zu zahlenden Einkaufspreis für die Wärme gibt. Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten der KWK-Anlage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren zu verteilen. Darüber hinaus ist zu beachten, dass nicht eines der Endprodukte Elektrizität oder Wärme ein Nebenprodukt der Gewinnung des anderen Produkts darstellt. Die Selbstkosten sind daher stets aufzuteilen, z. B. im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energie oder anhand der Leistungskennzahlen der Anlage (sofern diese keine variable Steuerung in Abhängigkeit von nur einer der beiden angeforderten Energiearten zulässt). Einheitliche Messgröße für die elektrische und thermische Energie sind kWh.

Die Bemessungsgrundlage wird nach § 10 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bestimmt, wenn das tatsächliche Entgelt niedriger als diese Mindestbemessungsgrundlage ist und auch das marktübliche Entgelt nicht erreicht. Für die Ermittlung des marktüblichen Entgelts (Marktpreis) sind die konkre-

ten Verhältnisse am Standort des Energieverbrauchers, also im Regelfall des Betriebs des Leistungsempfängers, entscheidend. Ein niedrigeres marktübliches Entgelt ist daher nur anzusetzen, wenn der Leistungsempfänger die bezogene Menge an thermischer Energie auch tatsächlich von einem Dritten beziehen könnte. Der Ort, an dem der Leistungsempfänger die Energie verbraucht, muss also in dem Versorgungsgebiet eines entsprechenden Wärmeversorgungsunternehmens gelegen sein; ggf. erforderliche Anschlusskosten sind zu berücksichtigen. Ein pauschaler Ansatz kann insoweit nur in Ausnahmefällen und regional begrenzt in Betracht kommen, soweit in diesem Gebiet allgemein zugängliche Bezugsquellen mit entsprechendem Belieferungspotential vorhanden sind.

f) Vorsteuerabzug

Der Unternehmer kann bei Herstellung oder Anschaffung der Anlage diese entweder insgesamt seinem Unternehmen (voller Vorsteuerabzug, anschließend Besteuerung der privaten Entnahme von Wärme als Wertabgabe) im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen (anteiliger Vorsteuerabzug) oder ganz dem nichtunternehmerischen Bereich (kein Vorsteuerabzug) zuordnen. Das gilt nur, soweit die Anlage nicht für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. verwendet wird. Ändern sich bei Zuordnung der Anlage zum Unternehmen die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse innerhalb von 10 Jahren, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Quelle: OFD Rheinland v. 10.7.2012 - S 2130 - 2011/0003 - St 142 (Rhld); gleichlautend OFD Münster v. 10.7.2012 - S 2172 - 12 - St 14 - 33 (Ms)