



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 19. September 2014

**- E-Mail-Verteiler U 1 -**

**- E-Mail-Verteiler U 2 -**

BETREFF **Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen  
Abschaffung des Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG durch die EEG-Novelle  
zur Photovoltaik 2012;  
BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012, XI R 3/10,<sup>1</sup>**

GZ **IV D 2 - S 7124/12/10001-02**

DOK **2014/0763346**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

**I. EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012**

1. Wegfall des Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG

Durch die EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012 wurde der Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG für dezentral verbrauchten Strom aus Photovoltaikanlagen abgeschafft. Hiervon sind Photovoltaikanlagen betroffen, die seit dem 1. April 2012 in Betrieb genommen worden sind und nicht unter die Übergangsvorschrift nach § 66 Abs. 18a EEG fallen (neue Photovoltaikanlagen). Betreiber dieser neuen Photovoltaikanlagen erhalten vom Netzbetreiber für den dezentral (selbst) verbrauchten Strom keine Vergütung. Die nicht vergütete Strommenge kann selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angeboten werden. Die Fiktion einer Hin- und Rücklieferung des dezentral verbrauchten Stroms gilt nur noch für sog. Bestandsanlagen, bei denen der Eigenverbrauchsbonus weiterhin gezahlt wird.

2. Marktintegrationsmodell (§ 33 Abs. 1 EEG)

Das Marktintegrationsmodell gilt für Photovoltaikanlagen, die eine installierte Leistung von mehr als 10 kW bis einschließlich 1 000 kW haben, nach dem 31. März 2012 in Betrieb genommen worden sind und nicht unter die Übergangsvorschrift in § 66 Abs. 18 EEG fallen.

<sup>1</sup>Das Urteil wird zeitgleich im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Seite 2 Durch das Marktintegrationsmodell wird die jährlich förderfähige Strommenge ab 1. Januar 2014 auf 90 % begrenzt (§ 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 66 Abs. 19 EEG).

Die Ermittlung der genauen Höhe der förderfähigen Strommenge erfolgt anhand der Jahresendabrechnung. Dazu muss der Anlagenbetreiber dem Netzbetreiber die im Kalenderjahr insgesamt in der Anlage erzeugte Strommenge mitteilen und nachweisen (§ 33 Abs. 5 EEG). Der Nachweis erfolgt durch entsprechende Messeinrichtungen, z. B. durch einen Stromzähler, der eigens die erzeugte Strommenge erfasst. Kommt der Anlagenbetreiber der Pflicht zum Nachweis der erzeugten Strommenge nicht nach, so wird als insgesamt erzeugte Strommenge die am Einspeisepunkt gemessene, tatsächlich eingespeiste Strommenge angenommen (§ 33 Abs. 5 zweiter Halbsatz EEG).

Das Marktintegrationsmodell gilt nicht für kleine Photovoltaikanlagen bis 10 kW, größere Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von über 1 000 kW und alle Photovoltaikanlagen auf Freiflächen oder sonstigen baulichen Anlagen nach § 32 Abs. 1 EEG. Diese Anlagen benötigen daher keine Zähler für den erzeugten Strom. Die Berechnung der Vergütung für diese Anlagen richtet sich ausschließlich nach der gemessenen am Netzverknüpfungspunkt eingespeisten Strommenge.

## **II. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung neuer Photovoltaikanlagen (Inbetriebnahme seit dem 1. April 2012)**

### **1. Lieferung an den Netzbetreiber**

Nach § 8 Abs. 1 EEG ist der Netzbetreiber grundsätzlich verpflichtet, den gesamten angebotenen Strom aus erneuerbaren Energien vorrangig abzunehmen. Diese Verpflichtung besteht nach § 8 Abs. 2 EEG auch, wenn die Anlage nicht an das Netz des Netzbetreibers, sondern an das Netz eines Anlagenbetreibers oder eines Dritten, der nicht Netzbetreiber im Sinne des EEG ist, angeschlossen ist und der Strom daher nicht physisch, sondern mittels kaufmännisch-bilanzieller Weitergabe durch das Netz des Anlagenbetreibers oder des Dritten dem Netzbetreiber angeboten wird.

Die Stromlieferung des Betreibers einer neuen Photovoltaikanlage (vgl. I. 1.) an den Netzbetreiber umfasst umsatzsteuerrechtlich den physisch eingespeisten und den kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom. Der dezentral verbrauchte Strom wird nach EEG nicht vergütet und ist nicht Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber.

## 2. Vorsteuerabzug des Anlagenbetreibers

Photovoltaikanlagen stellen einheitliche Gegenstände dar, für die die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. Januar 2012, BStBl I S. 60, und vom 2. Januar 2014, BStBl I S. 119, gelten. Der Betreiber einer Photovoltaikanlage ist danach grundsätzlich nur im Umfang der (beabsichtigten) unternehmerischen Verwendung der Anlage zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 UStAE), sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erreicht wird. Eine teilunternehmerische Verwendung der Anlage liegt vor, wenn der erzeugte Strom teilweise gegen Entgelt eingespeist bzw. für andere eigenunternehmerische Tätigkeiten des Anlagenbetreibers verwendet wird und der verbleibende Strom vom Betreiber dezentral für nichtunternehmerische Zwecke (unternehmensfremde und / oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) verbraucht wird. Zum Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage in Auftrag gibt, vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 8 Beispiele 1 und 2 UStAE.

Soweit die nichtunternehmerische Verwendung der Photovoltaikanlage eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE) betrifft, ist eine Zuordnung der Anlage zum Unternehmen nicht möglich. Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage ist insoweit ausgeschlossen (§ 15 Abs. 1 UStG). Die erforderliche Vorsteueraufteilung ist nach dem Verhältnis der betreffenden Strommengen vorzunehmen; zur Ermittlung der dezentral verbrauchten Strommenge siehe II. 4.

Im Fall einer teilunternehmerisch unternehmensfremden (**privaten**) Nutzung hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht und kann den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage geltend machen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zum Ausgleich unterliegt der dezentral (privat) verbrauchte Strom der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. II. 3. Buchstabe b und II. 4.). Stellt eine Batterie zur Speicherung des Stroms im Einzelfall umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 9 UStAE), ist ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung der Batterie nicht zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu weniger als 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verbraucht wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

## 3. Verwendung des dezentral verbrauchten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke

Wird der dezentral verbrauchte Strom für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, ist für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung zu unterscheiden, ob der Strom für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. oder aber für unternehmensfremde (private) Zwecke verbraucht wird.

a) Verwendung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.

Soweit der mit einer neuen Photovoltaikanlage erzeugte Strom dezentral für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. des Anlagenbetreibers verbraucht wird, tritt grundsätzlich keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ein, da die Photovoltaikanlage insoweit nicht dem Unternehmen zugeordnet werden kann und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine Wertabgabenbesteuerung ist jedoch vorzunehmen, wenn und soweit sich die Nutzung des erzeugten Stroms für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. erhöht. Bei Erhöhung der unternehmerischen Verwendung des Stroms kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen in Betracht (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE).

b) Verwendung für unternehmensfremde Zwecke => private Nutzung

Hat der Anlagenbetreiber die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmen zugeordnet und nutzt er den erzeugten Strom zum Teil für unternehmensfremde (private) Zwecke, unterliegt der dezentral verbrauchte Strom insoweit der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

#### 4. Bemessungsgrundlage, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG

Nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bemisst sich die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten. Auch bei im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen ist grundsätzlich der (fiktive) Einkaufspreis maßgebend. Ist der hergestellte Gegenstand eine Sonderanfertigung, für die ein Marktpreis nicht ermittelbar ist, oder lässt sich aus anderen Gründen ein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand nicht ermitteln, sind die Selbstkosten anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012, XI R 3/10, BStBl 20XX II S. XXX).

Führt der dezentral verbrauchte Strom zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungsgrundlage der (fiktive) Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen ist. Sofern der Betreiber seinen Strombedarf allein durch den dezentralen Verbrauch deckt, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des Stromgrundversorgers anzusetzen. Bei der Ermittlung des fiktiven Einkaufspreises ist ein ggf. zu zahlender Grundpreis mit zu berücksichtigen. Die Beweis- und Feststellungslast für die Ermittlung und die Höhe des fiktiven Einkaufspreises obliegt dem Photovoltaikanlagenbetreiber. Die Höhe des dezentral verbrauchten Stroms wird durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt. Neue Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 10 kW bis einschließlich 1 000 kW verfügen auf Grund des Marktintegrationsmodells über eine entsprechende Messeinrichtung (z. B. Stromzähler), die die erzeugte Strommenge erfasst.

Betreiber von Photovoltaikanlagen, für die das Marktintegrationsmodell keine Anwendung findet (z. B. Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung bis 10 kW), sind nach dem EEG nicht verpflichtet, die insgesamt erzeugte Strommenge nachzuweisen. Aus Vereinfachungsgründen kann die erzeugte Strommenge in diesen Fällen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp (jährlich erzeugte Kilowattstunden pro Kilowatt installierter Leistung) geschätzt werden. Im Falle einer unterjährigen Nutzung (z. B. Defekt, Ausfall) ist die Volllaststundenzahl entsprechend zeitanteilig anzupassen. Weist der Anlagenbetreiber die tatsächlich erzeugte Strommenge nach (z. B. durch einen Stromzähler oder Wechselrichter), ist dieser Wert maßgebend. Diese Grundsätze gelten sinngemäß für Anlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 10 kW bis einschließlich 1 000 kW, bei denen der Betreiber seiner Nachweispflicht im Rahmen des Marktintegrationsmodells nicht nachkommt (vgl. I. 2.).

### Beispiel:

Photovoltaikanlagenbetreiber P lässt zum 1. 1. 01 auf dem Dach seines Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 5 kW installieren (Inbetriebnahme nach dem 31. März 2012, keine Anwendung des § 66 Abs. 18a EEG). Die Anschaffungskosten betragen 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer. P beabsichtigt bei Anschaffung, ca. 20 % des erzeugten Stroms privat zu verbrauchen. Im Jahr 01 speist P 3 900 kWh Strom ein. P kann die insgesamt erzeugte Strommenge nicht nachweisen. Zur Deckung des eigenen Strombedarfs bezieht P zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen zu einem Preis von 25 Cent pro kWh (Bruttopreis) zzgl. eines monatlichen Grundpreises von 6,55 € (Bruttopreis)

P erbringt mit der Einspeisung des Stroms eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung an den Netzbetreiber. Der dezentral (selbst) verbrauchte Strom wird nach EEG nicht vergütet und ist nicht Gegenstand der Stromlieferung an den Netzbetreiber. Die Photovoltaikanlage wird teilunternehmerisch genutzt. Da die teilunternehmerische Nutzung in einer unternehmensfremden (privaten) Nutzung besteht, hat P das Wahlrecht, die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmen zuzuordnen und den vollen Vorsteuerbetrag in Höhe von 1 900 € aus der Anschaffung geltend zu machen. In diesem Fall führt der dezentrale Stromverbrauch zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, die für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung wie folgt zu berechnen ist:

Da P die insgesamt erzeugte Strommenge nicht nachweisen kann, ist diese anhand einer Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp mit 5 000 kWh (5 kW installierte Leistung x 1 000 kWh) zu schätzen. Hiervon hat P 3 900 kWh Strom eingespeist, sodass der dezentrale Verbrauch im Jahr 01 1 100 kWh beträgt. Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis maßgebend. Als fiktiver Einkaufspreis ist der Netto-Strompreis in Höhe von 21 Cent pro kWh (25 Cent / 1,19) sowie der Netto-Grundpreis von monatlich 5,50 € (6,55 € / 1,19) anzusetzen, den P an das Energieversorgungsunternehmen bezahlt. Die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Satz 1

Nr. 1 UStG beträgt im Jahre 01 somit 297 € (1 100 kWh x 21 Cent zzgl. 12 Monate x 5,50 €); es entsteht Umsatzsteuer in Höhe von 56,43 € (297 € x 19 %).

Für das Voranmeldungsverfahren hat P die Aufteilung durch eine sachgerechte Schätzung (z. B. Aufteilungsverhältnisse des Vorjahres) zu ermitteln, die ggf. im Voranmeldungsverfahren oder in der Jahreserklärung anzupassen ist.

### **III. Direktvermarktung**

#### **1. Marktprämienmodell**

Der Betreiber einer Anlage zur Produktion von Strom aus erneuerbaren Energien kann unter Verzicht auf die Einspeisevergütung nach EEG den erzeugten Strom auch direkt durch Lieferung an einen Dritten (Stromhändler, Letztverbraucher oder über die Strombörse) vermarkten.

Da das erzielbare Entgelt für die direkt vermarktete Stromlieferung derzeit noch unter dem Vergütungsanspruch nach dem EEG liegt, wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2012 das sog. Marktprämienmodell eingeführt. In dem Marktprämienmodell erhält der Anlagenbetreiber als Anreiz für die Direktvermarktung neben dem vom belieferten Abnehmer zu zahlenden Entgelt unter den Voraussetzungen des § 33g EEG in Verbindung mit Anlage 4 zum EEG eine Marktprämie und des § 33i EEG in Verbindung mit Anlage 5 zum EEG eine Flexibilitätsprämie, welche vom jeweiligen (Verteil-) Netzbetreiber ausgezahlt werden. Bestandteil der Marktprämie ist die Managementprämie zur Abgeltung des Mehraufwandes aus der Direktvermarktung. Bei den Prämien handelt es sich jeweils um echte, nichtsteuerbare Zuschüsse.

#### **2. Einschaltung eines Dritten bei der Prämienabwicklung**

Die Prämien sind auch als echte, nichtsteuerbare Zuschüsse zu qualifizieren, wenn der Anlagenbetreiber einen Dritten (z. B. Stromhändler, Stromvermarkter oder sog. Prämienabwickler) mit der Prämienabwicklung beauftragt und dieser Dritte neben der eigentlichen Vermarktung auch die Beantragung sowie Zahlungsabwicklung der von dem Netzbetreiber zu zahlenden Prämien übernimmt und die Prämien an den Anlagenbetreiber einschließlich des Entgelts für die Stromlieferung weiterreicht. Gesetzlich anspruchsberechtigt in Bezug auf die Prämien bleibt nach dem EEG auch in diesen Fällen der Anlagenbetreiber. Behält der Dritte einen Teil der dem Anlagenbetreiber zustehenden Prämien für seine Tätigkeit ein, handelt es sich dabei regelmäßig um Entgeltzahlungen für eine selbständige steuerbare Leistung des Dritten.

#### **3. Ausgleich zwischen Netzbetreibern und Übertragungsnetzbetreibern nach § 35 EEG**

Die jeweiligen vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber sind nach § 35 Abs. 1a EEG zum Ausgleich für die nach §§ 33g und 33i EEG ausgezahlten Prämien gegenüber den (Verteil-)Netzbetreibern verpflichtet. Bei diesen Ausgleichszahlungen handelt es sich nicht um Entgelte für steuerbare Leistungen.