



Steuerrechtliche Auswirkungen des Direktverbrauchs von Strom aus Photovoltaikanlagen (§ 33 Abs. 2 EEG 2009)

Betreiber von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) können den in ihren Anlagen produzierten Strom ins Netz einspeisen und wie bisher die Vergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) in Anspruch nehmen. Künftig können sie den Strom ganz oder teilweise auch direkt selbst verbrauchen und ebenfalls hierfür eine Vergütung in Anspruch nehmen. Ab 1. Januar 2009 wird dieser Direktverbrauch gezielt angereizt: Nach § 33 Abs. 2 des neuen EEG erhalten Anlagenbetreiber eine Vergütung von 25,01 Cent/kWh für den direkt genutzten Strom, sofern die PV-Anlage sich an oder auf einem Gebäude befindet, höchstens eine installierte Leistung von 30 kW hat und soweit der Strom durch den Anlagenbetreiber oder einen Dritten nachweislich in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Anlage selbst verbraucht wird.

Alle Betreiber von PV-Anlagen, die ab 1. Januar 2009 in Betrieb genommen werden, können diese Neuregelung nutzen. Sie gilt für jede selbst verbrauchte Kilowattstunde aus der PV-Anlage. Dabei kommt es auf die Gleichzeitigkeit der Stromerzeugung und des Stromverbrauchs an. Die Regelung stellt eine Option und keine Pflicht dar; sie kann jederzeit genutzt werden. Der Betreiber kann sich auch jederzeit wieder gegen die Nutzung entscheiden. Soweit Strom aus der PV-Anlage gerade nicht selbst verbraucht und stattdessen in das Netz eingespeist wird, gelten für diesen Anteil die allgemeinen Vergütungssätze der §§ 32, 33 EEG.

In der Öffentlichkeit ist wiederholt diskutiert worden, ob der Direktverbrauch des Stroms aus der PV-Anlage steuerliche Nachteile haben kann. Das Bundesumweltministerium vertritt hierzu die folgende (nicht verbindliche) Auffassung:

Zusammenfassung: Die Nutzung des Direktverbrauchs...

- ... wirkt sich in der Regel nicht auf die Einstufung eines Anlagenbetreibers als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes aus.
- ... führt zu keiner Änderung der steuerrechtlichen Situation für Anlagenbetreiber, die als Kleinunternehmer keine Umsatzsteuer zahlen.
- ... führt in der Regel zu keiner finanziellen Verschlechterung für Anlagenbetreiber, die für die Einspeisung Umsatzsteuer abführen und von der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs Gebrauch machen: Die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs kann auch beim Direktverbrauch genutzt werden. Mit der Vergütungsregelung in § 33 Abs. 2 EEG soll lediglich ein Anreiz geschaffen werden, den Verbrauch stärker an der eigenen Erzeugung auszurichten. Die Umsatzsteuer muss auch im Falle des Direktverbrauchs für den gesamten erzeugten Strom abgeführt und kann insofern auch in diesem gesamten Umfang dem Netzbetreiber in Rechnung gestellt und beim Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Im Einzelnen:

1. Nach aktuellem Kenntnisstand können sich steuerliche Auswirkungen durch den Direktverbrauch nur im Bereich des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und nur für solche Anlagenbetreiber ergeben, die durch ihre Eigenschaft als Unternehmer unter das UStG fallen. Durch das UStG wird eine Umsatzsteuer auf den Austausch von Leistungen erhoben. Das UStG regelt daher u.a. die Besteuerung von Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Bemessungsgrundlage dieser Umsatzsteuer ist der Erlös, den ein Unternehmer für seine Leistungen im Inland erzielt.

2. Zentrales Element der USt ist der sog. Vorsteuerabzug: Der Vorsteuerabzug berechtigt den Unternehmer, von der Steuer, die er für seine Umsätze schuldet, die Umsatzsteuerbeträge (Vorsteuern) abzuziehen, die ihm andere Unternehmer für ihre an ihn ausgeführten steuerpflichtigen Umsätze offen in Rechnung gestellt haben. Dies verdeutlicht das folgende Beispiel:

Händler A liefert an Händler B eine Ware für 100 Euro zuzüglich 19 Euro Umsatzsteuer (19 Prozent von 100 Euro). A zahlt 19 Euro Umsatzsteuer an das Finanzamt. In gleicher Höhe macht B gegenüber dem Finanzamt einen Vorsteuerabzug geltend. Veräußert B den Gegenstand für 140 Euro zuzüglich 26,60 Euro Umsatzsteuer (19 Prozent von 140 Euro) an den Händler C weiter, so hat B für diesen Umsatz 26,60 Euro Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten, während C in gleicher Höhe einen Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt. Veräußert C diese Waren für 200 Euro zuzüglich 38 Euro Umsatzsteuer (19 Prozent von 200 Euro) an einen Endverbraucher, so hat er für den Umsatz 38 Euro Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten. Dieser Betrag verbleibt endgültig dem Fiskus.

3. Der Umsatzsteuer unterliegen lediglich die Umsätze eines Unternehmers. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Dabei ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, selbst wenn keine Gewinne erzielt werden sollen (§ 2 Abs. 1 UStG). Soweit der Betreiber einer Photovoltaikanlage den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist, dient diese Anlage der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung. Deshalb stellt der Betrieb einer PV-Anlage in der Regel eine solche gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dar. Eine Ausnahme besteht, wenn nur gelegentlich Strom in das Stromnetz abgegeben wird, dann ist der Anlagenbetreiber kein Unternehmer.

Die Umsatzsteuer wird jedoch nicht erhoben bei sog. Kleinunternehmern. Kleinunternehmer sind Unternehmer, bei denen der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr höchstens 17.500 Euro betragen hat und deren Umsatz im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 Euro nicht übersteigen wird. Auf Antrag des Kleinunternehmers kann allerdings auch hier die Umsatzsteuer erhoben werden, so dass die Ausnahmeregelung keine Anwendung findet (§ 19 Abs. 1 und 2 UStG, Option für Kleinunternehmerregelung). Die Option für die Kleinunternehmerregelung ist attraktiv und wird regelmäßig genutzt, weil die Umsatzsteuer aufgrund des Vorsteuerabzugs wirtschaftliche Vorteile bietet. In der Regel sind daher Betreiber von PV-Anlagen Unternehmer i.S. des § 2 UStG.

Auch die Nutzung des Stroms aus der PV-Anlage zum Direktverbrauch ändert in aller Regel nicht die Unternehmereigenschaft, denn auch bei einem Direktverbrauch in einem Durchschnittshaushalt wird der Anteil der Stromeinspeisung in das Netz den Anteil des direkten

Verbrauchs überwiegen und fortlaufend, das heißt nachhaltig und nicht nur gelegentlich, Strom eingespeist wird. Es ist weiterhin davon auszugehen, dass der Direktverbrauch nur genutzt wird, wenn die Gewinnerzielung nicht in Frage steht. Die entsprechenden Nachweise, dass ein Totalgewinn am Ende der Nutzungsdauer der Anlage vorliegt, werden zudem über die Rentabilitätsberechnung zu Beginn erbracht. Deshalb ist davon auszugehen, dass sich die Unternehmereigenschaft nicht ändern wird.

Bei Anlagen, die dennoch ausnahmsweise nicht von „Unternehmern“ i.S. des UStG betrieben werden, führt der Direktverbrauch zu keiner zusätzlichen steuerrechtlichen Verschlechterung. Es macht daher keinen (umsatzsteuerrechtlichen) Unterschied, ob der Strom aus diesen PV-Anlagen in das öffentliche Stromnetz eingespeist oder direkt vor Ort verbraucht wird.

4. a) Sofern der Betreiber einer PV-Anlage als Unternehmer einzustufen ist, unterliegt er dem UStG. Soweit er Strom aus dieser Anlage in das Stromnetz einspeist, erhält er eine Vergütung nach §§ 32, 33 EEG von seinem Netzbetreiber. Die Vergütung beträgt im Jahr 2009 z.B. für „normale“ Dachanlagen der hier einschlägigen Leistungsgröße (bis 30 kW) 43,01 Cent/kWh. Auf diese Vergütung erhält er vom Netzbetreiber zusätzlich die Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent, also 8,17 Cent/kWh (§ 18 Abs. 3 EEG 2009), die er an das Finanzamt abführen muss. Hiergegen kann er die Vorsteuer, also die auf den Erwerb der PV-Anlage gezahlte Umsatzsteuer, geltend machen; dies stellt in der Regel eine erhebliche wirtschaftliche Besserstellung dar, da er den Kaufpreis der PV-Anlage in dieser Höhe (bis zu 19 Prozent) zurückerhält.

b) Soweit der Betreiber einer PV-Anlage ab 1. Januar 2009 von der Möglichkeit des Direktverbrauchs Gebrauch macht, verändert sich die umsatzsteuerrechtliche Situation nur unwesentlich. Ziel der Regelung ist, ein Anreizsystem zu schaffen, den eigenen Elektrizitätsverbrauch auch zeitlich an die eigene Produktion anzupassen, um so die Elektrizitätsnetze von unnötigen Stromflüssen zu entlasten. Umsatzsteuerrechtlich wird jedoch weiterhin die gesamte vom Anlagenbetreiber erzeugte Elektrizität, zu deren Abnahme, Weiterleitung und Verteilung sowie Vergütung der Netzbetreiber nach §§ 8, 16 und 18 ff EEG 2009 verpflichtet ist, an den Netzbetreiber geliefert. Dies gilt – entsprechend der Regelung zur sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung (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 oder nach § 33 Abs. 2 EEG 2009 richtet. Soweit der Anlagenbetreiber hiernach Elektrizität dezentral verbraucht, liegt umsatzsteuerrechtlich eine (Rück-) Lieferung des Netzbetreibers an ihn vor.

Folge dieser Betrachtungsweise ist, dass der Anlagenbetreiber für die gesamte von ihm erzeugte Strommenge unabhängig davon, ob er sie einspeist oder direkt verbraucht, Umsatzsteuer zu entrichten hat. Diese muss entsprechend durch den Netzbetreiber an ihn gezahlt werden (§ 18 Abs. 3 EEG 2009).