

SONDERINFO

Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken

1. Unternehmereigenschaft beim Betrieb von Anlagen zur Erzeugung von Strom oder Wärme (z. B. Fotovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerke)

Wird der erzeugte Strom beim Betrieb einer Anlage zur Erzeugung von Strom und Wärme (z. B. Fotovoltaikanlage, Blockheizkraftwerk) ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist oder wird die erzeugte Wärme regelmäßig weitergeliefert (z. B. an Mieter), liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen eine nachhaltige Tätigkeit i. S. des Umsatzsteuergesetzes vor. Dies gilt auch für sog. kaufmännisch-bilanzielle Einspeisungen, wenn der erzeugte Strom vom Anlagenbetreiber nicht in das Netz des Netzbetreibers eingespeist, sondern intern verbraucht wird.

2. Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Unabhängig von der ertragssteuerlichen Beurteilung kann der Unternehmer Gegenstände, die er sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch nutzt, in vollem Umfang seinem außerunternehmerischen Bereich zuordnen oder diese Gegenstände insgesamt oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmensvermögen zuordnen.

Voraussetzung für eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen ist, dass der Gegenstand zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird. Wird der Gegenstand zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt, kann er nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden und ein Vorsteuerabzug ist insgesamt nicht möglich.

Fotovoltaikanlagen sind umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Gebäudes. Der Betrieb einer Anlage auf dem ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude berechtigt nicht zur Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen. Die Leistungsbezüge sind getrennt vom Gebäude zu beurteilen. Diese Beurteilung gilt unabhängig davon, ob die Fotovoltaikanlage auf dem Dach montiert ist oder das Dach ersetzt. Dasselbe gilt, wenn die Dachflächen zum Betrieb einer Anlage verpachtet werden.



Im Gegensatz zu Wind-, Wasser- und Solaranlagen (z. B. Fotovoltaik), die allein der Erzeugung von Strom dienen, sind Blockheizkraftwerke sowohl für die Erzeugung von Nutzwärme als auch für die Erzeugung von Strom geeignet. Die angefallenen Ausgaben entfallen daher auf beide Bereiche. Eine Zuordnung der Kosten ausschließlich zur Stromerzeugung ist nicht zulässig. Bei den Anlagen sind regelmäßig geeichte Messeinrichtungen vorhanden, aus denen sich der Umfang der in das Stromnetz eingespeisten Strommenge sowie des privat entnommenen Stroms und der abgegebenen Wärme ergibt.

Liegen solche Vorrichtungen nicht vor, kann als Maßstab für die Aufteilung der Gesamtkosten die sog. „Stromkennzahl“ herangezogen werden. Dabei handelt es sich um das Verhältnis der Nettostromerzeugung zur Nutzwärmeerzeugung in einem bestimmten Zeitraum.

3. Ausgangsumsätze

Umsätze an Dritte: Die entgeltliche Lieferung von Strom an ein Energieerzeugungsunternehmen oder an den/die Mieter ist ein steuerpflichtiger Umsatz, der dem Regelsteuersatz unterliegt. Die Stromlieferung ist keine Nebenleistung zum Vermietungsumsatz.

Demgegenüber ist die Überlassung der Nutzwärme an den/die Mieter eine unselbständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz. Ist die Vermietung nach umsatzsteuerfrei (z. B. bei einer Wohnungsvermietung) führt die Überlassung der Nutzwärme an den Mieter insoweit zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den laufenden Kosten. Würde auf die Steuerfreiheit des Vermietungsumsatzes zulässigerweise verzichtet, ist auch die Überlassung der Nutzwärme steuerpflichtig.

Verwendung der Nutzwärme und des erzeugten Stroms für private Zwecke: 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 sind steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgaben.

Bemessungsgrundlage für diese unentgeltlichen Wertabgaben sind daher die Selbstkosten der anteiligen Strom- und Wärmelieferungen zum Zeitpunkt des Umsatzes. Die Selbstkosten umfassen alle durch den Strom- und Wärmeerzeugungsprozess bis zum Entnahmezeitpunkt angefallenen Kosten, zu denen auch die ertragssteuerlichen Abschreibungen gehören (Nutzungsdauer Blockheizkraftwerk 10 Jahre, Fotovoltaikanlage 20 Jahre).

Das Bundesfinanzministerium äußert sich in seinem Schreiben vom 1.4.2009 zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Direktverbrauchs für nach dem 31.12.2008 erstmals installierte Anlagen zur Elektrizitätsgewinnung aus Photovoltaikanlagen wie folgt:

Die Vorschrift gilt für Anlagen mit einer installierten Leistung von nicht mehr als 30 kW.

Umsatzsteuerrechtlich wird die gesamte vom Anlagenbetreiber aus solarer Strahlungsenergie erzeugte Elektrizität an den Netzbetreiber geliefert. Dies gilt unabhängig davon, wo die Elektrizität tatsächlich verbraucht wird. Soweit der Anlagenbetreiber bei Inanspruchnahme der Vergütung Elektrizität dezentral verbraucht, liegt umsatzsteuerrechtlich eine (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers an ihn vor. Die Einspeisevergütung wird als Entgelt für Lieferungen des Anlagenbetreibers und nicht als Zuschuss behandelt.

Entgelt für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers ist alles, was der Anlagenbetreiber für diese (Rück-)Lieferung aufwendet, abzüglich der Umsatzsteuer. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage entspricht somit der Differenz zwischen der Einspeisevergütung (0,2501 € kWh) und der - dem Anlagenbetreiber ansonsten zustehenden - Einspeisevergütung (0,4301 €/kWh) und beträgt somit 0,18 €/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 €/kWh muss der Netzbetreiber diesen Strom umsatzsteuerrechtlich - mit einer Bemessungsgrundlage von 0,18 €/kWh - 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 € / kWh.

Die Lieferung des Anlagenbetreibers kann nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums nicht - auch nicht im Wege der Vereinfachung unter Außerachtlassung der Rücklieferung des Netzbetreibers - lediglich mit der reduzierten Vergütung bemessen werden, weil der Umfang der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzung der Anlage letztendlich über den Vorsteuerabzug aus der Rücklieferung abgebildet wird.

Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung: Ordnet der Unternehmer zulässigerweise eine sowohl unternehmerisch als auch privat genutzte Anlage insgesamt seinem Unternehmensvermögen zu, ist die Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und aus den laufenden Kosten in vollem Umfang abziehbar. Es sind jedoch mögliche Vorsteuerausschlüsse zu beachten.

Ordnet der Unternehmer eine Anlage nur teilweise seinem Unternehmen zu (z. B. nur den unternehmerisch verwendeten Teil), kann die Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den laufenden Kosten nur teilweise abgezogen werden. Wird die Anlage später in größerem Umfang für unternehmerische Zwecke genutzt, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht möglich.

Da sowohl eine Fotovoltaikanlagen als auch ein Blockheizkraftwerk durch ihren Einbau zwar ihre körperliche, nicht jedoch ihre wirtschaftliche Eigenart verlieren, handelt es sich nicht um Gebäudebestandteile. Für Fotovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke beträgt der Berichtigungszeitraum deshalb 5 Jahre. Wird das Gebäude nur errichtet, um eine Blockheizkraftwerk zu betreiben, beträgt der Berichtigungszeitraum für dieses Gebäude einschließlich Blockheizkraftwerk 10 Jahre.

Insbesondere folgende Nutzungsänderungen wirken sich auf den Vorsteuerabzug aus:

- Übergang von einer steuerpflichtigen zu einer steuerfreien Vermietung
- Veräußerung des Grundstücks
- Übergang zur Besteuerung nach §§ 19, 24 UStG

Dachsanierung im Zusammenhang mit dem Einbau einer Fotovoltaikanlage: Im Zusammenhang mit dem nachträglichen Einbau einer Fotovoltaikanlage in ein nicht unternehmerisch genutztes Gebäude, wird häufig eine Dachsanierung durchgeführt. Ist die Dachsanierung für die Installation der Fotovoltaikanlage nicht erforderlich, können die Leistungsbezüge für die Dachsanierung nicht dem Unternehmen „Fotovoltaikanlage“ zugeordnet werden.

Muss die Dachsanierung aber erfolgen, damit die Fotovoltaikanlage überhaupt eingebaut werden kann (z. B. asbesthaltiges oder nicht tragfähiges Dach), werden unmittelbar mit dem Einbau zusammenhängende Aufwendungen für die Dachsanierung sowohl für das Gebäude, als auch für den Betrieb der Fotovoltaikanlage genutzt. Bei diesem Erhaltungsaufwand handelt es sich um ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut (Werklieferung). Der Unternehmer hat insoweit ein Zuordnungswahlrecht, wenn die mindestunternehmerische Nutzung von 10 % erfüllt ist.

Der Anteil der unternehmerischen Nutzung der Gebäudeaufwendungen kann geschätzt werden. Die Schätzung muss in sich schlüssig, das Ergebnis wirtschaftlich vernünftig und möglich sein. Die unternehmerische Nutzung kann mit 50 % der von der Fotovoltaikanlage bedeckten Dachfläche geschätzt werden.

Ordnet der Unternehmer die Erhaltungsaufwendungen insgesamt seinem Unternehmensvermögen zu, ist ein Abzug der damit zusammenhängenden Vorsteuer zulässig. Die nichtunternehmerische Verwendung der Maßnahme ist als unentgeltliche sonstige Leistung mit dem zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben zu versteuern. Da es sich bei den Aufwendungen nicht um Herstellungskosten handelt, werden sie sofort in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

- **Beispiel:** Ein Zweckverband errichtet auf dem Dach einer Schule eine Fotovoltaikanlage. Das vorhandene Dach muss vor dem Einbau entfernt und durch eine andere Dachabdeckung ersetzt werden. Die Vorsteuer für die Dacherneuerung beträgt 60.000 €. Das Dach hat eine Gesamtfläche von 900 m². Die Fotovoltaikanlage bedeckt eine Fläche von 300 m².

Die Fotovoltaikanlage bedeckt 1/3 der gesamten Dachfläche. Für die Gebäudenutzung ist ein Abschlag von 50 % vorzunehmen. Damit ergibt sich eine unternehmerische Nutzung von 1/6. Da die 10 % Grenze überschritten ist, kann die Maßnahme insgesamt dem Unternehmensvermögen zugeordnet und die Vorsteuer in vollem Umfang abgezogen werden. Die nichtunternehmerische Nutzung ist als unentgeltliche Wertabgabe steuerbar. Bemessungsgrundlage sind die anteiligen Kosten von 5/6 von 60.000 € = 50.000 €.

Anmerkung: Mit Urteil vom 18.12.2008 (V R 80/07) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein in ein Einfamilienhaus eingebautes Blockheizkraftwerk, mit dem neben Wärme auch Strom erzeugt wird, der ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich ge-

gen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung dient.

Eine solche Tätigkeit begründet daher – **unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen** – die Unternehmereigenschaft des Betreibers, auch wenn dieser daneben nicht anderweitig unternehmerisch tätig ist.

Entsprechend ist der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Blockheizkraftwerks unter den allgemeinen Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes zu gewähren.

(Quelle: OFD Karlsruhe, Verf. v. 28.1.2009 – S 7104, BFH-PM Nr. 29 v. 1.4.2009, BFH-Urt. v. 18.12.2008 – V R 80/07, BMF-Schr. v. 1.4.2009 – IV B 8 – S 7124/07/10002)