

## **Anlage 2 zum Abschlussbericht des Projekts „Steuerrechtliche Hemmnisse für den weiteren Ausbau Erneuerbarer Energien in Deutschland“**

Rechtslage nach Inkrafttreten des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 zum 31.12.2008

Mit der Neuregelung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 stellten sich Fragen bezüglich der praktischen Anwendung der Vorschrift für Netzbetreiber und Photovoltaik-Anlagenbetreiber.

Mit der Novellierung des Gesetzes zum 31.12.2008 wollte der Gesetzgeber den Anreiz schaffen, den eigenen Stromverbrauch an die eigene Produktion anzupassen und damit auch die öffentlichen Elektrizitätsnetze zu entlasten. Es soll demnach aus Sicht des Gesetzgebers mit dem Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 keine Volleinspeisung mehr erfolgen, sondern der vor Ort produzierte Strom soll auch – zumindest zum Teil – direkt vor Ort verbraucht werden.

Der Netzbetreiber selbst bleibt aber nach wie vor gemäß §§ 8, 16 und 18 und folgende Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 zur Abnahme, Weiterleitung, Verteilung und auch Vergütung des gesamten, vom Anlagebetreiber produzierten Stroms verpflichtet.

§ 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz in der Fassung vom 01.01.2009 lautete wie folgt:

*„1) Für Strom aus Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie, die ausschließlich an oder auf einem Gebäude oder einer Lärmschutzwand angebracht sind, beträgt die Vergütung*

*1.bis einschließlich einer Leistung von 30 Kilowatt 43,01 Cent pro Kilowattstunde,*

*2.bis einschließlich einer Leistung von 100 Kilowatt 40,91 Cent pro Kilowattstunde,*

*3.bis einschließlich einer Leistung von 1 Megawatt 39,58 Cent pro Kilowattstunde und*

*4.ab einer Leistung von über 1 Megawatt 33,0 Cent pro Kilowattstunde.*

*(2) Die Vergütungen verringern sich für Strom aus Anlagen nach Absatz 1 Nr. 1 bis einschließlich einer installierten Leistung von 30 Kilowatt auf 25,01 Cent pro Kilowattstunde, soweit die Anlagenbetreiberin, der Anlagenbetreiber oder Dritte den Strom in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Anlage selbst verbrauchen und dies nachweisen.“*

Nach § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 wurde folglich eine Vergütungspflicht für den nachgewiesenen dezentral vom Anlagenbetreiber verbrauchten Strom ins Gesetz eingefügt. Diese bestimmt einen Vergütungsanspruch des Betreibers einer Photovoltaikanlage von 25,01 Cent pro Kilowattstunde. Voraussetzung hierfür ist, dass die Anlage keine größere Leistung als 30 Kilowatt hat. Dagegen sieht § 33 Absatz 1 Nummer 1 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 für diese Anlagen bei Einspeisung eine Vergütung von 43,01 Cent pro Kilowattstunde vor. Die Differenz zwischen Einspeisungsvergütung und dezentralem Direktverbrauch beträgt somit (jeweils netto, vergleiche § 18 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009) 18,- Cent pro Kilowattstunde.

Der Direktverbrauch und dessen Vergütungspflicht mussten umsatzsteuerlich eingeordnet werden.

§ 3 Absatz 1b Nummer 1 Umsatzsteuergesetz stellt eine unentgeltliche Wertabgabe an den Unternehmer selbst dem Endverbrauch gleich. Dies geschieht, um eine Gleichbehandlung des produzierenden Unternehmers in seiner privaten Sphäre mit dem privaten Endverbraucher sicherzustellen. Die korrespondierende Norm des § 10

Absatz 4 Umsatzsteuergesetz regelt hierbei die anzuwendende Bemessungsgrundlage für die Höhe der Umsatzsteuer.

Es stellt sich die Frage, welche Lieferung oder sonstige Leistung als Grundlage der Besteuerung heranzuziehen ist. Betroffen sind die Fälle, in denen der Betreiber der Photovoltaikanlage die erzeugte Energie selbst (betrieblich oder privat) verbraucht; ebenso jene, in denen in unmittelbarer räumlicher Nähe ein Dritter die Energie verbraucht.

Der Betreiber erhält hierfür sogar noch eine Vergütung gegen den Netzbetreiber, obwohl er selbst Bezieher seiner Lieferung ist.

Plastisch dargestellt und übertragen auf andere Fälle, bedeutet dies zum Beispiel: der Winzer liefert seinen Wein zu einem Teil an die Winzergenossenschaft und erhält hierfür eine (gesetzlich angeordnete) Vergütung. Einen Teil seiner eigenen Weine trinkt er jedoch selbst. Aber auch für diese Weine erhält er von der Genossenschaft eine Vergütung.

Dies mag befremdlich erscheinen. Erklären lässt sich dies grundsätzlich nur dadurch, dass hiermit ein anderer (zusätzlicher) Zweck verfolgt wird. Im Falle der Photovoltaikanlagen ist dies die Entlastung des Abnehmers, nämlich des Netzbetreibers (im Beispiel: der Winzergenossenschaft). Dieser muss bei dem Direktverbrauch den erzeugten Strom nicht entgegennehmen, verteilen und weiterleiten.

Damit stellt die dezentral verbrauchte Energie (so genannter Direktverbrauch) eine Lieferung an den Netzbetreiber dar, gleichzeitig jedoch übernimmt der Betreiber der Photovoltaikanlage die „Weiterleitung“ und „Verteilung“ selbst durch den direkten Verbrauch.

Fraglich ist daher, wie sich dies in das System des Umsatzsteuergesetzes einfügt und sich in der Praxis der Unternehmer im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz mit dessen weit reichenden umsatzsteuerrechtlichen Dokumentations- und Mitwirkungspflichten verwalten und durch die Finanzämter prüfen lässt.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben (koordinierter Ländererlass) IV B 8 - S-7124 / 07 / 10002 vom 01.04.2009 zum diesem Thema der Photovoltaikanlagen und weiteren Punkten Stellung genommen und für die Praxis die generelle Behandlung klargestellt. Inhaltlich wird auf dieses Schreiben verwiesen.

Zusammengefasst wird hierbei eine Fiktion hergestellt, die für die umsatzsteuerliche Behandlung eingreift. Der gesamte Strom der Anlage gilt daher zunächst (zu 100 Prozent) als an den Netzbetreiber geliefert. Er wird damit mit 43,01 Cent (Annahme: Inbetriebnahme im Jahr 2009) vergütet zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer vergütet. Der (eigens erfasste) Direktverbrauch gilt als zurückgeliefert und wird dem Photovoltaik-Anlagenbetreiber mit 18,- Cent (Liefervergütung abzüglich der reduzierten Direktverbrauchsvergütung) zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Nutzt der Photovoltaik-Anlagenbetreiber den direkt verbrauchten Strom betrieblich, kann er nach § 15 Umsatzsteuergesetz die auf diesen Strom entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer ziehen. Nutzt er (oder ein Dritter) ihn privat, belastet die Umsatzsteuer den Photovoltaik-Anlagenbetreiber als Endverbraucher. Das System ist damit geschlossen. Die Bemessungsgrundlage für den Direktverbrauch wurde mit 18,- Cent als fester Betrag erfasst, da dies die wirtschaftliche Belastung des Photovoltaik-Anlagenbetreibers darstellt.

Eine einheitliche Berechnung von Rechnung und Gutschrift durch den Netzbetreiber sichert zudem die praktisch richtige Anwendung und Erfassung, des sonst in der Regel privaten, Photovoltaik-Anlagenunternehmers.

Hierdurch wurde sichergestellt, dass

für die in das Netz eingespeiste Energie die nach § 33 Absatz 1 Nummer 1 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 garantierte Vergütung gezahlt wird, soweit diese „im Netz verbleibt“;

für die direkt verbrauchte Energie entsprechend des, durch Zähler erfassten Verbrauches, eine Vergütung von 25,01 Cent erfolgt, indem der bereits um 18,- Cent zu hoch angesetzte Betrag reduziert wird;

die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe im Rahmen des Direktverbrauches 18,- Cent sind,

der Photovoltaik-Anlagenbetreiber die gezahlte Vorsteuer unter den Voraussetzungen des § 15 Umsatzsteuergesetz wiederum vom Finanzamt erstatten lassen kann.

Ein praktisches Beispiel der Berechnung konnte daher wie folgt aussehen:

Photovoltaik-Anlagenbetreiber B lässt sich auf dem Dach seines Privathauses im Juni 2009 eine Photovoltaikanlage mit einer Höchstleistung von 28 Kilowatt-Peak installieren. Hierfür erhält B eine Rechnung in Höhe von 20.000,- Euro und einem gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 3.800,- Euro, also einen Rechnungsbetrag von brutto 23.800,- Euro. Die Rechnung bezahlt B im Juli 2009. Er verzichtet auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Sinne des § 19 Umsatzsteuergesetz. In seiner Umsatzsteuervoranmeldung im August macht er zunächst die 3.800,- Euro Vorsteuer geltend. Die Anlage wird zum 01. August 2009 in Betrieb genommen und speist im August 5000 Kilowatt in das Netz des Netzbetreibers N ein. Im gleichen Zeitraum verbraucht B direkt 1000 Kilowatt.

B benötigt für seine Umsatzsteuervoranmeldung (gemäß § 18 Absatz 2 Satz 4 Umsatzsteuergesetz Voranmeldungszeitraum: Kalendermonat) im September 2009 gemäß § 15 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 Umsatzsteuergesetz eine nach den Vorschriften der §§ 14, 14 a Umsatzsteuergesetz ausgestellte Rechnung.

Hierzu können zwei Berechnungsvarianten gewählt werden:

Variante 1 - (Umsatzsteuerliche Betrachtung nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen)

B schreibt eine Rechnung an N die neben den sonstigen Voraussetzungen des § 14 Umsatzsteuergesetzes (siehe oben) folgende Angaben enthält:

6000 Kilowatt a 43,01 Cent	2.580,60 Euro
Umsatzsteuer (19 Prozent)	490,31 Euro
Bruttorechnungsbetrag	3.070,91 Euro

Dies folgt daraus, dass umsatzsteuerlich der gesamte Strom – unabhängig von § 33 Absatz 1 oder 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 – als an den Netzbetreiber N geliefert gilt.

N dagegen berechnet dem B die (Rück-) Lieferung:

1000 Kilowatt a 18,- Cent	180,- Euro
Umsatzsteuer (19 Prozent)	34,20 Euro
Bruttorechnungsbetrag	214,20 Euro

In der Umsatzsteuervoranmeldung für August gibt B sodann an:

Steuerpflichtige Umsätze (19 Prozent)	2.580,- Euro Steuer	490,20 Euro
Abziehbare Vorsteuer		minus 34,20 Euro
Verbleibende Umsatzsteuervorauszahlung		456,- Euro

Hierbei wurde zum Zwecke der Vereinfachung zunächst angenommen, dass der zurück gelieferte Strom zu 100 Prozent betrieblich genutzt wird und zu 100 Prozent zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Unterstellt man (wiederum vereinfacht dargestellt), 50 Prozent des rückgelieferten Stroms ist privat und 50 Prozent betrieblich genutzt, ergibt sich folgende Voranmeldung:

Steuerpflichtige Umsätze (19 Prozent)	2.580,- Euro Steuer	490,20 Euro
Abziehbare Vorsteuer		minus 17,10 Euro
Verbleibende Umsatzsteuervorauszahlung		473,10 Euro

Hierdurch wird der Privatanteil auf Basis der „gezählten“ 18,- Cent als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug unterworfen.

Variante 2 - (Umsatzsteuerliche Betrachtung nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - Vereinfachung)

Ebenso könnte jedoch eine einheitliche Rechnungs- und Gutschrifterstellung (vergleiche § 14 Absatz 2 Satz 2 Umsatzsteuergesetz) durch N erfolgen, so dass diese wie folgt aussehen könnte:

Gutschrift zugunsten von B für die Lieferung:

Gelieferte Energie	6.0000 Kilowatt	a 43,01 Cent	2.580,60 Euro
Umsatzsteuer (19 Prozent)			490,31 Euro
Bruttogutschrift			3.070,91 Euro

abzüglich

Rechnung für Direktverbrauch

Verbrauchte Energie laut Zähler	1.000 Kilowatt	a 18,- Cent	180.- Euro
Umsatzsteuer (19 Prozent)			34,20 Euro
Bruttorechnungsbetrag			214,20 Euro

Bruttogutschrift/Zahlbetrag zu Ihren Gunsten: 2.856,71 Euro

enthält Umsatzsteuer (19 Prozent) 457,11 Euro

Sicherlich liegt ein gravierender Nachteil der Variante 1 darin, dass es sich bei dem Photovoltaik-Anlagenbetreiber in der Regel nicht um einen erfahrenen und steuerlich umfassend beratenen Unternehmer handelt. Wie bereits oben dargelegt, handelt es sich im Rahmen der Anwendungsfälle des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 vielmehr um Privatleute, die nur deswegen die Unternehmerstellung des § 2 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz begehren und auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten, um in den „Genuss“ des Vorsteuerabzugs nach § 15 Umsatzsteuergesetz zu kommen. Mit der ordnungsgemäßen Rechnungsstellung und „Verwaltung“ der damit verbundenen Aufgaben, mögen diese im Einzelfall überfordert sein.

Daher sollte dieser Besonderheit Rechnung getragen werden und der Variante 2 der Vorzug eingeräumt werden.

Die Variante 2 hat den Vorteil der Übersichtlichkeit, Vereinfachung und leichten Handhabung, da alle wesentlichen Faktoren in einer Urkunde nachvollzogen werden können. Zudem ermöglicht sie auch einen einzigen Zahlungsfluss vom Netzbetreiber an den Photovoltaik-Anlagenbetreiber. Ein Hin- und Herzahlen oder ein kompliziertes Aufrechnungsverfahren wird vermieden.

Ist es in Variante 2 zudem möglich, direkt dem Photovoltaik-Anlagenbetreiber dessen Privatanteil herauszurechnen, ermöglicht diese Variante ohne weiteres Zutun insoweit die Abgabe der Voranmeldung. Vor allem aber wird die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer des Anlagenbetreibers offen ausgewiesen, vergleiche § 14 Absatz 4 Nummer 7 Umsatzsteuergesetz.

Graphisch dargestellt, galt daher vom 01.01.2009 bis 30.06.2010:

