
**Gutachterliche Stellungnahme
„Rechtsfragen des Eigenverbrauchs und des
Direktverbrauchs von Strom durch Dritte aus
Photovoltaikanlagen“**

Erstattet im Auftrag des

Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit

durch die Rechtsanwälte

Prof. Dr. Christoph Moench

Fachanwalt für Verwaltungsrecht

Honorarprofessor an der Goethe-Universität Frankfurt am Main

Dr. Johann Wagner, LL.M. (NYU)

Steuerberater

Martin Schulz, M.A., LL.M. (Univ. Canterbury)

Jens Wrede, Dipl.-Finanzwirt (FH)

30. April 2013

Haftungsausschluss

Diese Ausarbeitung trägt rein rechtswissenschaftlichen Charakter. Sie gibt allein die Rechtsauffassung der Autoren wieder. Die Begutachtung dient nicht der Beratung von Einzelnen. Die Autoren übernehmen keine Haftung.

ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

Die wesentlichen Ergebnisse der gutachterlichen Stellungnahme zu „*Rechtsfragen des Eigenverbrauchs und des Direktverbrauchs von Strom durch Dritte aus Photovoltaikanlagen*“ folgen der Grundstruktur des Gutachtens und teilen sich in drei Komplexe auf: Erstens der rechtliche und wirtschaftliche Hintergrund der Fragestellung, zweitens Rechtsfragen zum Eigenverbrauch von Strom aus Photovoltaikanlagen und drittens Rechtsfragen zum Verbrauch von Strom aus Photovoltaikanlagen durch Dritte in unmittelbarer räumlicher Nähe ohne Nutzung des Netzes.

I. Rechtlicher und wirtschaftlicher Hintergrund

1. **Ausgangspunkt** der Überlegungen sind die rückwirkend zum 1. April 2012 in Kraft getretenen Änderungen des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) durch das Gesetz zur Änderung des Rechtsrahmens für Strom aus solarer Strahlungsenergie und zu weiteren Änderungen im Recht der erneuerbaren Energien (PV-Novelle 2012).¹
2. Bei diesen Änderungen stellt vor allem das **Marktintegrationsmodell** einen weiteren wichtigen Schritt dar, um die Förderung des Stroms aus erneuerbaren Energien (EEG-Strom) über das EEG zu beschränken und diesen Strom stärker in den Markt zu integrieren. Durch das Marktintegrationsmodell wird bei mittelgroßen Anlagen zur Gewinnung von Strom aus solarer Strahlungsenergie (Photovoltaikanlagen, PV-Anlagen) die Förderung auf 90 % der gesamten erzeugten Strommenge begrenzt. Dadurch und infolge der verstetigten Absenkung der festen Vergütungssätze für Strom aus solarer Strahlungsenergie besteht ein größerer Anreiz für den Erzeuger, den produzierten Strom selbst zu verbrauchen (**Eigenverbrauch**) bzw. an Dritte weiterzugeben. Letzteres kann u. a. durch eine direkte Lieferung an einen Dritten, der den Strom in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Erzeugungsanlage abnimmt, ohne das Netz der allgemeinen Versorgung zu nutzen, geschehen (**Direktverbrauch durch Dritte**). Die Ersparnis durch Eigenverbrauch oder die Weitergabe an Dritte eröffnet inzwischen größere Verdienstmöglichkeiten als die feste Einspeisevergütung. Die Kosten der Stromerzeugung in PV-Anlagen unterschreiten die durchschnittlichen Strompreise für private Haushalte inzwischen deutlich; es wurde **Netzparität** erreicht.

II. Rechtsfragen zum Eigenverbrauch von Strom aus Photovoltaikanlagen

1. **Gesetzlicher Ausgangspunkt** sind zwei Normen des EEG:
 - a) Nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EEG müssen Anlagenbetreiber, die den erzeugten Strom selbst verbrauchen, diesen nicht dem Netzbetreiber zur Verfügung stellen, können dann aber für die selbst verbrauchte Strommenge keine feste Einspeisevergütung beanspruchen.

¹ Die gutachterliche Stellungnahme beruht auf der am 1. April 2013 geltenden Rechtslage.

- b) Nach § 37 Abs. 3 Satz 2 EEG ist derjenige Letztverbraucher von der Pflicht zur Zahlung der EEG-Umlage befreit, der eine Stromerzeugungsanlage als Eigenerzeuger betreibt und den erzeugten Strom selbst verbraucht, sofern der Strom entweder nicht durch ein Netz durchgeleitet wird oder im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage verbraucht wird. Dieser Eigenverbrauch kann als „**privilegierter Eigenverbrauch**“ bezeichnet werden und ist als solcher Gegenstand des Gutachtens.
2. Daraus ergeben sich Kriterien, die den (privilegierten) **Eigenverbrauch** kennzeichnen:
- a) Anlagenbetreiber und Verbraucher müssen **personenidentisch** sein. Dieses Merkmal ist restriktiv auszulegen, Erzeuger und Verbraucher müssen ein und dieselbe natürliche/juristische Person sein. Allerdings muss der Anlagenbetreiber nicht Eigentümer der Erzeugungsanlage sein; wichtig ist nur, dass er das wirtschaftliche Risiko der Anlage trägt. Dies wird u. a. immer dann der Fall sein, wenn der Betreiber/Verbraucher die Anlage auf eigene Rechnung benutzt, die Verfügungsgewalt über die Anlage hat und die Kosten für den Unterhalt aufbringen muss.
- b) Der Strom darf nicht durch ein **Netz** der allgemeinen Versorgung durchgeleitet werden oder der Verbrauch muss alternativ **im räumlichen Zusammenhang** zur Erzeugungsanlage stattfinden. Der **allgemeinen Versorgung** dient das Netz in der Regel dann, wenn es grundsätzlich jedem Abnehmer offen steht. Kein Netz in diesem Sinne sind Direktleitungen und die in § 3 Nr. 24a und 24b EnWG aufgeführten Kundenanlagen. Ferner können aus dem Netzbegriff des EEG auch geschlossene Verteilernetze (§ 110 EnWG) ausgenommen sein. Dies hängt vom Einzelfall ab.² Der Begriff des **räumlichen Zusammenhangs** wird im EEG nicht definiert. Die Auslegung der Vorschrift ist nach dem Willen des Gesetzgebers an § 9 Abs. 1 Nr. 3a des Stromsteuergesetzes zu orientieren. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und dem Bundesministerium der Finanzen muss die Auslegung des Begriffs nach folgenden Kriterien zu erfolgen: tatsächliche Entfernung der Entnahmestelle zu der Anlage, Anzahl der Entnahmestellen und ihre Verteilung in der Fläche und Spannungsebene des Versorgungsnetzes, in das der Strom eingespeist wird. Im Zweifel kommt es jedoch auf die Umstände des konkreten Einzelfalls an.
3. Vor dem Hintergrund dieser Kriterien konnten zur Veranschaulichung einige **Beispiele für Eigenverbrauchskonstellationen**, die derzeit vermehrt zu beobachten sind, gebildet werden.
- a) Im **Grundfall** installiert der Eigentümer eines Wohnhauses auf seinem Dach eine PV-Anlage und betreibt diese selbst, indem er die alleinige Verfügungsgewalt über die Anlage hat und die Kosten selbst trägt. Den produzierten Strom verwendet er ausschließlich selbst auf seinem Grundstück.

² Ob ein geschlossenes Verteilernetz im Sinne des § 110 EnWG unter den Netzbegriff des EEG fällt, wird unterschiedlich bewertet, befürwortend siehe *Oschmann*, in: Altmann/Oschmann/Theobald, EEG, 3. Aufl. 2011, § 3 Rn. 120; ablehnend, *Salje*, EEG, 6. Aufl. 2012, § 3 Rn. 161; abwägend, *Ekardt/Hennig*, in: Frenz/Müggenborg, 3. Aufl. 2013, § 3 Rn. 123; das geschlossene Verteilernetz ist in aller Regel aber ein Energieversorgungsnetz im Sinne des EnWG.

- b) Eigenverbrauch liegt auch vor, wenn der Betreiber der PV-Anlage nicht nur – wie im Grundfall – sein eigenes Wohnhaus versorgt, sondern auch wenn er den selbst erzeugten Strom in einem auf dem gleichen Grundstück gelegenen **Gebäude**, wie beispielsweise in seiner landwirtschaftlichen Stallung, nutzt. Die Stallung muss nicht auf dem gleichen Grundstück wie das Wohnhaus mit PV-Anlage liegen, sofern die Gebäude durch eine Direktleitung miteinander verbunden sind.
- c) Ähnlich ist auch die Konstellation zu beurteilen, in der der Betreiber der PV-Anlage ein zweites Gebäude auf einem **anderen Grundstück** versorgt, beide jedoch nicht durch eine Direktleitung, sondern über das Netz der allgemeinen Versorgung miteinander verbunden sind. Zwischen beiden Grundstücken muss aber ein räumlicher Zusammenhang bestehen. Der Anlagenbetreiber speist in diesem Fall also den Strom in das Netz ein und entnimmt die gleiche Menge Strom für sein zweites Grundstück aus dem Netz.
- d) Eine Form des **gewerblichen Eigenverbrauchs** liegt vor, wenn beispielsweise ein Kaufmann seinen Gewerbebetrieb durch eine, ebenfalls in seinem Eigentum stehende, auf dem Nachbargrundstück errichtete PV-Freiflächenanlage versorgt. Der Kaufmann betreibt diese Anlage selbst, wenn er die alleinige Verfügungsgewalt über sie hat und alle Kosten trägt. Der dort erzeugte Strom wird durch eine Direktleitung direkt in den Gewerbebetrieb geleitet. Von Eigenverbrauch wird auch dann auszugehen sein, wenn die Direktleitung die PV-Freiflächenanlage und den Betrieb, die nicht unmittelbar auf benachbarten Grundstücken liegen, sondern durch einige Grundstücke und möglicherweise Gemeindestraßen getrennt sind, verbindet. Befinden sich Betriebsstätte und PV-Anlage in einiger Entfernung, z. B. in zwei getrennten Gemeinden und nutzt der Kaufmann zum Transport des Stroms das Netz der allgemeinen Versorgung, liegt kein Eigenverbrauch mehr vor.
- e) Eigenverbrauch ist auch zu bejahen, wenn Betreiber der PV-Anlage und Verbraucher keine natürliche Person, sondern eine **juristische Person** oder eine rechtlich eigenständige **Personengesellschaft** (z. B. GmbH, oHG, GbR, Genossenschaft) ist und die Anlage beispielsweise auf dem Dach des Geschäftshauses installiert ist und der erzeugte Strom für die Gesellschaft verwendet wird. In dieser Konstellation ist die Gesellschaft sowohl Betreiber (da vor allem die Kosten des Anlagenbetriebs zu ihren Lasten gehen) als auch Verbraucher (da der Strom im Geschäftsbetrieb der Gesellschaft verbraucht wird).
- f) Eine PV-Anlage kann auch durch mehrere Einzelpersonen als **Miteigentümer** betrieben werden. Denkbar ist dies beispielsweise dann, wenn auf einem Geschäftshaus für drei verschiedene Unternehmen eine einzige PV-Anlage installiert wird und diese zusammen Eigentümer und Betreiber der Anlage sind. Die Verfügungsgewalt üben sie gemeinsam aus. Die Eigentumsanteile können unterschiedlich verteilt sein, z. B. im Verhältnis 20:20:60. Nach diesem Schlüssel erfolgt idealiter auch die Verteilung der Kosten für die Anlage. Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Strom jeweils entsprechend der Eigentumsanteile genutzt wird, also im Verhältnis 20:20:60.

- g) Eigenverbrauch ist schließlich auch dann anzunehmen, wenn eine **Gemeinde** eine PV-Anlage auf dem Dach einer Schule betreibt und der Strom der Versorgung des Schulgebäudes dient. Betreiber und Eigentümer der Anlage ist in diesem Fall die Gemeinde bzw. das gemeindliche Stadtwerk, wenn es sich bei diesem um eine rechtlich nicht verselbstständigte Abteilung der Kommunalverwaltung handelt.³
4. Die konkreten Fragestellungen nach Art und Umfang bestimmter energierechtlicher Pflichten des PV-Anlagenbetreibers, der den produzierten Strom selbst verbraucht, lassen sich vor diesem Hintergrund wie folgt beantworten:
- a) In Bezug auf die Pflicht zur Zahlung von Netzentgelten, KWK-Umlage, § 19 Abs. 2 StromNEV-Umlage, Offshore-Umlage, Umlage nach § 18 der Verordnung über abschaltbare Lasten (AbLaV) und Konzessionsabgaben gilt folgendes:
- aa) **Netzentgelte** müssen nach der Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) für die Nutzung des Netzes der allgemeinen Versorgung gezahlt werden. Der Eigenverbraucher, der den in seiner PV-Anlage erzeugten Strom selbst verbraucht, muss Netzentgelte bezüglich dieser selbst erzeugten Strommengen nur zahlen, wenn er den Strom in räumlichen Zusammenhang durch das Netz der allgemeinen Versorgung leitet. Nutzt er das Netz nicht, fallen auch keine Netzentgelte an.
- bb) Auch für die **KWK-Umlage** ist gem. § 9 KWKG die Nutzung des Netzes der allgemeinen Versorgung entscheidend. Nutzt der Eigenverbraucher das Netz der öffentlichen Versorgung nicht, zahlt er auch keine KWK-Umlage. Nutzt der Eigenverbraucher jedoch das Netz der allgemeinen Versorgung für den Eigenverbrauch in räumlichem Zusammenhang, so hat er die KWK-Umlage – auch auf den selbst erzeugten Strom – zu zahlen. Gleiches gilt im Übrigen auch für die Umlage nach § 19 Abs. 2 StromNEV, die Offshore-Umlage nach § 17 Abs. 2a EnWG und § 18 AbLaV-Umlage, die jeweils auf den KWK-Wälzungsmechanismus verweisen. Auch diese Umlagen müssen nicht gezahlt werden, wenn das Netz der allgemeinen Versorgung nicht genutzt wird.
- cc) **Konzessionsabgaben** gem. §§ 46, 48 EnWG und Konzessionsabgabenverordnung (KAV) sind in aller Regel beim Eigenverbrauch nicht zu zahlen. Die Konzessionsabgaben sind nur von Energieversorgungsunternehmen im Sinne des § 3 Nr. 18 EnWG an die Gemeinden für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege der Gemeinde zur Verlegung und Betrieb von Stromleitungen zur Versorgung von Letztverbrauchern zu zahlen. Der Eigenverbraucher übernimmt nicht die Funktion eines Energieversorgungsunternehmens. Einen Anspruch auf Nutzung der öffentlichen Verkehrswege hat der Eigenverbraucher – da er kein Energieversorgungsunternehmen ist – nicht. Er wird in aller Regel auch nicht öffentliche Verkehrswege für den Eigenverbrauch nutzen. Für den Fall, dass der Ei-

³ Weitere Fallgestaltungen finden Sie im ausführlichen Gutachten auf Seite 11.

genverbraucher z. B. über eine Direktleitung, öffentliche Verkehrswege zur Eigenversorgung in Anspruch nehmen möchte, muss er direkt mit der Gemeinde die Bedingungen und Kosten aushandeln; in diesem Fall ist eine Konzessionsabgabe im Sinne der KAV nicht gegeben.

- b) Verbraucht der Anlagenbetreiber den von ihm erzeugten Strom ausschließlich selbst, treffen ihn grundsätzlich keine besonderen **Pflichten nach dem EnWG** bzw. dem **EEG**, sondern nur die allgemeinen Pflichten nach EEG und EnWG, die für alle Betreiber von Photovoltaikanlagen gelten, deren Anlagen zumindest auch Strom in das öffentliche Netz einspeisen.⁴
5. Die umsatz-, strom- und ertragsteuerrechtlichen Auswirkungen des Eigenverbrauchs lassen sich wie folgt zusammenfassen:
- a) Umsatzsteuerrechtlich gilt Folgendes⁵:
 - aa) Der Betrieb einer Photovoltaikanlage stellt unseres Erachtens eine **unternehmerische Tätigkeit** im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG dar, soweit der erzeugte Strom nach den Vorschriften des EEG ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Vergütung in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass aufgrund des Vorlagebeschlusses des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes (ÖVwGH) vor dem EuGH derzeit ein Verfahren zu der Frage anhängig ist, unter welchen Voraussetzungen der Betrieb einer Photovoltaikanlage eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL darstellt. Aufgrund der Tatsache, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz auf der MwStSystRL beruht, ist damit auch die Rechtsfrage nach der Einordnung des Betriebs einer Photovoltaikanlage als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG als bisher nicht abschließend geklärt anzusehen. Die folgenden Ausführungen basieren jedoch auf der Annahme, dass der Betrieb einer Photovoltaikanlage grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit darstellt.
 - bb) Als Unternehmer ist der Betreiber einer Photovoltaikanlage unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. Danach kann er insbesondere die Umsatzsteuer für die Anschaffung bzw. Herstellung der Photovoltaikanlage als Vorsteuer von der von ihm geschuldeten Umsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehen. Photovoltaikanlagenbetreiber, deren Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird und die somit in den Anwendungsbereich der **Kleinunternehmerregelung** des § 19 Abs. 1 UStG fallen, sind weder zum geson-

⁴ Ausführlich zu den allgemeinen Pflichten, die ein Betreiber einer Photovoltaikanlage, die an das öffentliche Netz angeschlossen ist, finden sie auf Seite 22ff.

⁵ Ausführlich zur Umsatzsteuer beim Eigenverbrauch (inklusive Beispiele), siehe Hauptgutachten, S. 27ff.

derden Ausweis von Umsatzsteuer in ihren Rechnungen noch zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt. Es besteht für die Anlagenbetreiber jedoch die Möglichkeit, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG **zu verzichten**. Sie unterliegen dann der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes und bleiben insbesondere zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt.

- cc) Wird die Photovoltaikanlage **sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch** genutzt, indem der Anlagenbetreiber sowohl Strom gegen Vergütung in das allgemeine Versorgungsnetz einspeist als auch Strom für private Zwecke zum Eigenverbrauch entnimmt, hat der Anlagenbetreiber ein Wahlrecht, die Photovoltaikanlage vollständig oder teilweise entsprechend dem – geschätzten – unternehmerischen Nutzungsanteil dem Unternehmensbereich zuzuordnen, wenn der (private) Eigenverbrauch nicht mehr als 90% der erzeugten Strommenge beträgt, vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Sofern der Anlagenbetreiber die Photovoltaikanlage vollumfänglich seinem unternehmerischen Bereich zuordnet, kann er den vollen Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch nehmen. Der zum Eigenverbrauch entnommene Strom stellt dann eine **unentgeltliche Wertabgabe** im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG dar und unterliegt damit der Umsatzsteuer. Als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ist unseres Erachtens regelmäßig der (fiktive) **Einkaufspreis** heranzuziehen. Auch diese Frage ist jedoch bislang nicht abschließend geklärt; alternativ kämen die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage in Betracht.
- dd) Ordnet der Anlagenbetreiber die Photovoltaikanlage – trotz anteiliger unternehmerischer Nutzung von mindestens 10% – insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zu, wird die Anlage als solche dem Umsatzsteuersystem vollständig entzogen, so dass ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage nach § 15 UStG ausgeschlossen ist. Im Gegenzug muss er aber auch keine Umsatzsteuer für den selbst verbrauchten Strom zahlen. Beschränkt der Anlagenbetreiber die Zuordnung der teilunternehmerisch genutzten Photovoltaikanlage zu seinem Unternehmen auf den Umfang der anteiligen unternehmerischen Nutzung, steht ihm auch nur das Recht zum **anteiligen Vorsteuerabzug** in Bezug auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage zu. Eine Umsatzsteuerpflicht besteht hinsichtlich der zum Eigenverbrauch entnommenen Strommenge in diesem Fall nicht, soweit der Umfang der nichtunternehmerischen Nutzung den Umfang des nicht dem Unternehmen zugeordneten Teils der Photovoltaikanlage nicht überschreitet.

- b) In Bezug auf die **Stromsteuer** gelten folgende Grundsätze⁶:

⁶ Ausführlich zur Stromsteuer, siehe Hauptgutachten, S. 42 ff.

- aa) Die Entnahme von selbst erzeugtem Strom zum Eigenverbrauch ist regelmäßig gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG **von der Stromsteuer befreit**, soweit der Strom von dem Betreiber der Photovoltaikanlage direkt – also ohne Umweg über das öffentliche Versorgungsnetz – entnommen wird. Darüber hinaus kommt eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StromStG in Betracht, soweit der Strom in einer Anlage mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW erzeugt und vom Betreiber der Anlage als Eigenerzeuger im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnommen wird.
- bb) Eine **Erlaubnis** im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 StromStG benötigt regelmäßig nur derjenige Anlagenbetreiber, der nicht als Eigenerzeuger im Sinne des § 2 Nr. 2 StromStG, sondern als Versorger im Sinne des § 2 Nr. 1 StromStG zu qualifizieren ist, weil er den in der Photovoltaikanlage erzeugten Strom im Wege der Direktvermarktung über das öffentliche Versorgungsnetz auch an Letztverbraucher leistet (§ 1a Abs. 4 StromStV).
- c) Ertragsteuerrechtlich ergibt sich beim Eigenverbrauch Folgendes:
 - aa) Der Betrieb einer Photovoltaikanlage zur Erzeugung von Strom, der gegen Vergütung in das allgemeine Versorgungsnetz eingespeist wird, stellt grundsätzlich einen **Gewerbebetrieb** im Sinne des § 15 EStG dar. Der Anlagenbetreiber trägt diesbezüglich das Unternehmerrisiko und entfaltet Unternehmerinitiative. Die steuerliche Bemessungsgrundlage ist für Zwecke der Einkommensteuer nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Gewinn bzw. für Zwecke der Gewerbesteuer nach §§ 6, 7 GewStG der Gewerbeertrag aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage. Als Betriebsausgaben kommen insbesondere Absetzungen für Abnutzung („AfA“) nach § 7 Abs. 1 EStG in Betracht. Da Photovoltaikanlagen nach der amtlichen AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche **Nutzungsdauer von 20 Jahren** haben, dürfen nach § 7 Abs. 1 EStG in jedem Jahr – bis zur vollständigen Absetzung – 1/20 der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage als Betriebsausgaben abgezogen werden. Darüber hinaus kommt unter bestimmten Voraussetzungen auch der Abzug einer **Sonderabschreibung** nach § 7g Abs. 5 EStG von bis zu 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Photovoltaikanlage in Betracht, wenn der betriebliche Nutzungsanteil der Anlage mindestens 90% beträgt. Gleiches gilt grundsätzlich für den Abzug eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG, der bei Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen im Vorfeld der Anschaffung oder Herstellung der Photovoltaikanlage als vorweggenommene Betriebsausgabe abgezogen werden kann.
 - bb) Der **Eigenverbrauch** von selbst erzeugtem Strom ist als **betriebliche Entnahme** zu behandeln, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen ist und sich als fiktive Betriebseinnahme gewinnerhöhend auswirkt. Der Teilwert entspricht hierbei grundsätzlich den Wiederherstellungskosten (Reproduktionskosten), da es sich bei dem mittels einer Photovoltaikanlage erzeugten Strom um ein selbst

hergestelltes Wirtschaftsgut handelt. Bei einer Photovoltaikanlage wird man insofern grundsätzlich auf die anteiligen **Selbstkosten** (insbesondere also die anteilige AfA) abstellen müssen. Aus Vereinfachungsgründen erlaubt die Finanzverwaltung allerdings den Entnahmewert in Anlehnung an den Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers bezogenen Strom zu schätzen.

III. Rechtsfragen zum Verbrauch von Strom aus Photovoltaikanlagen durch Dritte in unmittelbarer räumlicher Nähe ohne Nutzung des Netzes

1. **Gesetzlicher Ausgangspunkt** zur Bestimmung des Direktverbrauchs durch Dritte sind zwei Normen des EEG:

- a) Nach **§ 39 Abs. 3 EEG** kann die EEG-Umlage für PV-Anlagenbetreiber verringert werden, wenn der erzeugte Strom nicht unter die Direktvermarktung fällt und der Verbrauch durch den Letztverbraucher in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Anlage stattfindet und nicht durch ein Netz der allgemeinen Versorgung durchgeleitet wird.
- b) Nach **§ 33a Abs. 2 EEG** ist der Direktverbrauch zur Direktvermarktung abzugrenzen. Veräußerung von Strom an Dritte ist dann keine Direktvermarktung gegeben, wenn Anlagenbetreiber Strom aus erneuerbaren Energien an Dritte veräußern, die den Strom in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Anlage verbrauchen, und der Strom nicht durch ein Netz durchgeleitet wird.

2. Daraus ergeben sich im Wesentlichen **vier Voraussetzungen**, die kumulativ vorliegen müssen:

- a) Fest steht: Es darf **keine Durchleitung** des Stroms durch ein **Netz der allgemeinen Versorgung** erfolgen. Eine Direktleitung z.B. zur Versorgung des Nachbarn und eine Kundenanlage, wie z.B. im Mietshaus sind keine Netze der allgemeinen Versorgung.
- b) Der **Verbrauch muss** durch einen „Dritten“ erfolgen. Dies setzt zwangsläufig eine Personenverschiedenheit zwischen Anlagenbetreiber und Letztverbraucher voraus.

Unter den Begriff des „Dritten“ kann auch der Eigentümer eines Hauses gefasst werden, wenn die PV-Anlage von einer anderen Person, beispielsweise auf der Grundlage eines Pachtvertrages, betrieben wird. Wird die Anlage von einer juristischen Person betrieben, so ist „Dritter“ jede von dieser rechtlich verschiedene natürliche oder juristische Person, z. B. Tochtergesellschaften.⁷

- c) Ferner muss der **Verbrauch in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Anlage** stattfinden. Der Begriff der unmittelbaren räumlichen Nähe wird im EEG nicht definiert. Die Auslegung des Begriffs sollte anhand von netzbezogenen (hier: vorzugsweise – wie die Clea-

⁷ Nähere Ausführungen zum Dritten siehe Hauptgutachten S. 57ff.

ringstelle EEG es tut – auf den Netzverknüpfungspunkt abzustellen⁸⁾ und gebietsbezogenen Kriterien (tatsächliche Entfernung) erfolgen. Im Zweifel kommt es auf die Umstände des konkreten Einzelfalls an.

- d) Außerdem muss der Strom „**veräußert**“ werden. Von Veräußerung kann nach dem Wortsinne **nicht** gesprochen werden, wenn die zur Verfügung gestellte Sache schenkweise – also **unentgeltlich** – zur Verfügung gestellt wird. Das Kriterium der Unentgeltlichkeit ist jedoch restriktiv auszulegen. So muss die Schenkung eindeutig auch subjektiv gewollt sein. Insbesondere liegt keine subjektive Unentgeltlichkeit vor, wenn eine Partei die Zuwendung als Abgeltung einer Gegenleistung oder als Erfüllung einer Verbindlichkeit ansieht. Stellt also ein Vermieter beispielsweise Wohnraum inklusive Strom zu einem erhöhten Mietzins zur Verfügung, ist die Unentgeltlichkeit zu verneinen. In einem solchen Fall ist beiden Parteien – sowohl Mieter als auch Vermieter – bewusst, dass der Mietzins nicht nur für die Bereitstellung des Wohnraums, sondern auch für den Strom entrichtet wird. Bei einer sog. gemischten Schenkung, bei der der erzielte Gegenwert in Geld nicht dem vollen Wert der übertragenen Sache entspricht, liegt ebenfalls ein „Veräußern“ vor. Wirtschaftliche Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung ist nicht Voraussetzung des Veräußerungsbegriffs; vielmehr kann auch ein unter dem Marktwert liegendes Entgelt als Gegenleistung dazu führen, dass ein „Veräußern“ vorliegt.
3. Vor dem Hintergrund dieser Kriterien konnten zur Veranschaulichung einige **Beispiele für Konstellationen zum Direktverbrauch durch Dritte**, die derzeit vermehrt zu beobachten sind, gebildet werden.
 - a) Im **Grundfall** hat der Eigentümer eines Wohnhauses auf seinem Dach eine PV-Anlage installiert, über die er die alleinige Verfügungsgewalt hat und deren Kosten er auch trägt; er ist also der Betreiber der Anlage. Den produzierten Strom verwendet der Anlagenbetreiber nicht nur selbst, sondern beliefert auch seinen unmittelbar angrenzenden Grundstücksnachbarn. Dazu hat er zu diesem eine eigene Direktleitung verlegt.
 - b) Eine ebenfalls weit verbreitete Konstellation des Direktverbrauchs durch Dritte ist gegeben, wenn der Anlagenbetreiber **Vermieter** eines Mehrparteienhauses ist. Den in der PV-Dachanlage produzierten Strom stellt er den Mietern zur Verfügung und rechnet ihn über die Nebenkostenabrechnung ab.
 - c) Direktverbrauch durch Dritte ist auch dann gegeben, wenn die PV-Anlage auf dem Dach des Hauseigentümers **durch eine dritte Person betrieben** wird, diese also die Verfügungsgewalt innehat und die Kosten trägt. Den Strom kann dieser (dritte) Betreiber dann z. B. an den Hauseigentümer oder die Mieter des Hauses verkaufen. Dem Hauseigentümer wird dem Betreiber einen monatlichen Betrag für die Nutzung des Daches zahlen. Ähnliches wird auch gelten, wenn sich die PV-Anlage nicht auf dem Dach des Hausei-

⁸⁾ Nähere Ausführungen zum Netzverknüpfungspunkt siehe ausführlich S. 62 im Hauptgutachten.

gentümers befindet, sondern auf einer Freifläche, die nicht im Eigentum des tatsächlichen Anlagenbetreibers steht.

- d) Hinsichtlich der auch beim Eigenverbrauch erörterten **gesellschaftsrechtlichen Konstellation** ist Direktverbrauch durch Dritte dann anzunehmen, wenn Anlagenbetreiber eine juristische Person bzw. eine rechtlich selbständige Personengesellschaft ist, der in der Anlage erzeugte Strom aber nicht (allein) für Unternehmenszwecke genutzt wird. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der erzeugte Strom auch den Gesellschaftern der Gesellschaft zum privaten Verbrauch geliefert wird.
 - e) In der ebenfalls oben erörterten **Miteigentumskonstellation** liegt Direktverbrauch durch Dritte dann vor, wenn die Miteigentümer einer PV-Anlage den produzierten Strom nicht entsprechend ihrer Miteigentumsanteile verbrauchen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Strom der Anlage, die den drei Miteigentümern je zu einem Drittel gehört, im Verhältnis 10:30:60 verbraucht wird. Dritter ist in diesem Fall derjenige Miteigentümer, der mehr Strom verbraucht als es seinem Miteigentumsanteil entspricht.
 - f) Bei der ebenfalls im Rahmen des Eigenverbrauchs behandelten Konstellation einer **gemeindlichen Schule** liegt Direktverbrauch durch Dritte dann vor, wenn die PV-Anlage auf dem Dach der Schule beispielsweise durch eine Stadtwerke-AG betrieben wird. Die AG ist eine eigenständige juristische Person, was auch dann gilt, wenn ihre Anteile mehrheitlich in der Hand der Gemeinde liegen.⁹
4. Im Zusammenhang mit dem Direktverbrauch durch Dritte ohne Nutzung des Netzes der allgemeinen Versorgung in unmittelbar räumlicher Nähe stellen sich konkrete Fragen nach der Eigenschaft des Anlagenbetreibers als Elektrizitätsversorgungs-/Energieversorgungsunternehmen und nach Art und Umfang bestimmter energierechtlicher Pflichten – wie bereits ähnlich oben unter dem Themenkomplex Eigenverbrauch dargestellt –, die sich wie folgt beantworten lassen:
- a) Der PV-Anlagenbetreiber ist im Falle der Direktlieferung an Dritte sowohl Elektrizitäts- als auch Energieversorgungsunternehmen:
 - aa) Die Betreiber einer PV-Anlage sind im Zusammenhang mit dem Direktverbrauch durch Dritte **Elektrizitätsversorgungsunternehmen** im Sinne von § 3 Nr. 2 lit. d) EEG. Danach ist jeder als Elektrizitätsversorgungsunternehmen anzusehen, der Elektrizität an Letztverbraucher liefert. Der PV-Anlagenbetreiber **liefert** im Fall des Direktverbrauchs durch Dritte **Elektrizität an Letztverbraucher**. Einigkeit besteht insoweit, dass keine „Lieferung“ vorliegt, wenn Strom unter Berücksichtigung aller Umstände unentgeltlich überlassen wird (siehe oben zum „Veräußern“) oder wenn ein- und derselbe Rechtsträger sich selbst versorgt (Eigenverbrauch).

⁹ Weitere typische Beispielfälle für den Direktverbrauch durch Dritte finden Sie im Hauptgutachten auf Seite 65.

- bb) Ferner ist der Betreiber einer PV-Anlage als **Energieversorgungsunternehmens** im Sinne des EnWG einzustufen. Dabei kommt es – anders als beim Begriff des Elektrizitätsversorgungsunternehmens nach EEG – noch nicht einmal auf die Belieferung von *Letztverbrauchern* an. Vielmehr genügt hierfür bereits die Belieferung von „**anderen**“, also auch von Zwischenhändlern oder Weiterverteilern.
 - cc) Die Belieferung eines Kunden mit Strom aus einer Photovoltaikanlage mittels einer Direktleitung oder einer Kundenanlage (z.B. Hausnetz) führt auch nicht dazu, dass der Betreiber der Photovoltaikanlage zu einem Netzbetreiber im Sinne des EnWG oder EEG wird. Dementsprechend unterliegt er in der Regel auch nicht den für Netzbetreiber und vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen geltenden Vorschriften im EnWG.¹⁰
- b) Den PV-Anlagenbetreiber treffen im Falle der Direktlieferung an Dritte als Elektrizitäts- und Energieversorgungsunternehmen folgende Transparenz-, Rechnungslegungs- und Bilanzpflichten:
- aa) Nach dem EEG¹¹ unterliegt der Betreiber einer PV-Dachanlage der **Mitteilungspflicht** nach §§ 45, 49 EEG gegenüber seinem regelverantwortlichem Übertragungsnetzbetreiber sowie der **Informationspflicht** gemäß § 51 EEG gegenüber der Bundesnetzagentur, die sich vor allem auf die gelieferte Energiemenge beziehen. Es sprechen gute Gründe dafür, die **Veröffentlichungspflicht** des § 52 EEG, wonach die Daten auch auf der Internetseite des Energieversorgungsunternehmens veröffentlicht werden müssen, für Betreiber kleiner PV-Anlagen, die lediglich einen kleinen, abgrenzbaren Personenkreis mit Strom beliefern abzulehnen. Ferner ist der Anlagenbetreiber als Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach § 53 EEG zur **Ausweisung der EEG-Umlage gegenüber den Letztverbrauchern** berechtigt. Macht er von dieser Berechtigung Gebrauch, so muss er sich jedoch an die festgelegten inhaltlichen Vorgaben halten. Nach § 54 EEG, der auf § 42 EnWG verweist, besteht zudem die Pflicht, in den Rechnungen an seine Letztverbrauchern den EEG-Strom auszuweisen.
 - bb) Gegenüber Letztverbrauchern treffen den Anlagenbetreiber als Energieversorgungsunternehmen die Pflichten aus §§ 40, 42 EnWG¹². Danach müssen die Rechnungen einfach und verständlich sein und konkrete Angaben enthalten. Beliefert er **Haushaltskunden**, müssen seine Verträge die besonderen Anforderungen an Transparenz, Einfachheit und Verständlichkeit gem. § 41 EnWG erfüllen. Nach § 5 EnWG müssen Energieversorgungsunternehmen, die Haushaltskunden mit

¹⁰ Die Lieferung von Strom über ein geschlossenes Verteilernetz kann hingegen die Netzbetreibereigenschaft begründen. Siehe hierzu und zum vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen ausführlich Seite 79, insbesondere zum geschlossenen Verteilernetz S. 86 im Hauptgutachten.

¹¹ Zu den folgenden Pflichten im Einzelnen siehe Hauptgutachten Seite 90 ff.

¹² Siehe Hauptgutachten Seite 92 f.

Energie beliefern, die Aufnahme und Beendigung der Tätigkeit sowie Änderungen ihrer Firma bei der BNetzA unverzüglich anzeigen; dies gilt nicht, wenn ausschließlich Haushaltskunden innerhalb einer Kundenanlage oder eines geschlossenen Verteilernetzes sowie über nicht auf Dauer angelegte Leitungen beliefert werden. Die Ausnahme dürfte auch für Direktleitungen, mit denen Dritte versorgt werden, gelten. **Netzbetreiberpflichten** treffen den Betreiber der PV-Anlage hingegen grundsätzlich **nicht**, solange er Dritte **nicht** über ein **Netz** versorgt.

- cc) Da der Betreiber einer Photovoltaikanlage typischerweise kein Netz betreibt und daher auch kein **vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen** ist, finden die besonderen Bestimmungen zur Rechnungslegung und Buchführung in **§ 6b EnWG keine Anwendung**; es verbleibt damit bei den **allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung nach Handels- oder Steuerrecht**. Handelt es sich bei dem Anlagenbetreiber um einen **Kaufmann** im Sinne des Handelsrechts (ggf. kraft Handelsregistereintragung), sind die allgemeinen handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften nach **§§ 238 ff. HGB** zu beachten. Wird die Anlage durch eine **Kapitalgesellschaft** betrieben, kommen daneben noch ergänzende Rechnungslegungsvorschriften zur Anwendung (s. **§§ 264 ff. HGB**). Ist die Rechnungslegung und Bilanzierung seitens des Anlagenbetreibers nicht bereits nach Handelsrecht vorgeschrieben, kommen bei der Überschreitung bestimmter Umsatz- oder Gewinngrößen die steuerlichen Buchführungsvorschriften der **§§ 140 ff. AO** zum Tragen.
- c) In Bezug auf die Pflicht zur Zahlung von EEG-Umlage, Netzentgelten, KWK-Umlage, § 19 Abs. 2 StromNEV-Umlage, Offshore-Umlage, der § 18 AbLaV-Umlage und Konzessionsabgabe gilt folgendes:
 - aa) Der PV-Anlagenbetreiber unterfällt gemäß § 37 Abs. 2 EEG der **Pflicht zur Zahlung** von **EEG-Umlage** für den direkt an einen Dritten gelieferten Strom. Der regelverantwortliche Übertragungsnetzbetreiber ist berechtigt diese von dem PV-Anlagenbetreiber als Elektrizitätsversorgungsunternehmen einzufordern. Nach Rechtsprechung des BGH besteht diese Pflicht auch, wenn der PV-Anlagenbetreiber nicht das Netz der allgemeinen Versorgung nutzt. Allerdings existiert für den PV-Anlagenbetreiber in aller Regel die Möglichkeit nach § 39 Abs. 3 EEG eine **Verringerung der EEG-Umlage** von 2,0 ct pro kWh in Anspruch zu nehmen, da er Letztverbraucher in unmittelbar räumlicher Nähe ohne Netznutzung mit Strom beliefert. Der PV-Anlagenbetreiber muss aber nach § 39 Abs. 3 Nr. 2 EEG seinem regelverantwortlichen Übertragungsnetzbetreiber die erstmalige Inanspruchnahme der Verringerung der EEG-Umlage vor Beginn des vorangegangenen Kalendermonats übermitteln. Nähere Hinweise und Formulare finden sich auf der gemeinsamen **Homepage der vier Übertragungsnetzbetreiber**: <http://www.eeg-kwk.net>. Speziell zu § 39 Abs. 3 EEG siehe http://www.eeg-kwk.net/cps/rde/xchg/eeg_kwk/hs.xml/Grünstromprivileg.htm/papp/mac:765/ma-

[eeg_kwk-datagathering/Entry.action](http://www.transnetbw.de/eeg-and-kwk-g/erneuerbare-energien-gesetz/eeg-jahresabrechnung/). Ferner stellen die jeweiligen Übertragungsnetzbetreiber auch auf Ihren eigenen Seiten Informationen zur Verfügung, wie z.B. <http://www.transnetbw.de/eeg-and-kwk-g/erneuerbare-energien-gesetz/eeg-jahresabrechnung/>

- bb) Auch im Falle des Direktverbrauchs von Strom aus einer Photovoltaikanlage durch Dritte besteht grundsätzlich keine Pflicht zur Zahlung von **Netzentgelten, KWK-Umlage, § 19 Abs. 2 StromNEV-Umlage, § 18 AbLaV-Umlage und Offshore-Umlage**, da das öffentliche Netz in diesem Fall nicht genutzt wird. Insoweit kann auf die Ausführungen zum Eigenverbrauch verwiesen werden. Dass der Anlagenbetreiber als Elektrizitäts- oder Energieversorgungsunternehmen zu qualifizieren ist, führt nicht dazu, dass der Anlagenbetreiber etwaigen Zahlungspflichten unterfällt. In Bezug auf die **Konzessionsabgaben** ist zu differenzieren, ob die Direktbelieferung über eine Direktleitung erfolgt, die über öffentliche Verkehrswege der Gemeinde führt. Ist das der Fall, wäre der PV-Anlagenbetreiber als Energieversorgungsunternehmen Verpflichteter gegenüber der Gemeinde. Er müsste Konzessionsabgaben entrichten. Nutzt der PV-Anlagenbetreiber keine öffentlichen Verkehrswege der Gemeinde, so muss er auch keine Konzessionsabgabe zahlen.
5. Die umsatz-, strom- und ertragsteuerrechtlichen Auswirkungen des Direktverbrauchs durch Dritte lassen sich wie folgt zusammenfassen:
- a) Da auch die Veräußerung des selbst erzeugten Stroms an Dritte gegen Entgelt erfolgt, hat der Direktverbrauch durch Dritte unseres Erachtens keine Auswirkungen auf die Einordnung des Betriebes einer Photovoltaikanlage als **unternehmerische Tätigkeit** im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Dies dürfte auch dann gelten, wenn der gesamte erzeugte und nicht zum Eigenverbrauch entnommene Strom **ausschließlich an einen Dritten** in unmittelbarer räumlicher Nähe als einzigen Abnehmer geliefert wird. Dementsprechend unterliegt auch die Veräußerung des selbst erzeugten Stroms an Dritte nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich der Umsatzsteuer. Etwas anderes gilt, wenn die Stromlieferung im Einzelfall ausnahmsweise als Nebenleistung zu einer steuerfreien Hauptleistung (z.B. Vermietung) anzusehen ist; zu beachten ist, dass in diesem Fall auch der Vorsteuerabzug des Anlagenbetreibers ganz oder teilweise ausgeschlossen sein kann.
- b) Wenn der Anlagenbetreiber nicht ohnehin (regelmäßig aufgrund der Lieferung von Strom an Letztverbraucher im Wege der sogenannten Direktvermarktung) als Versorger i.S.d. Stromsteuerrechts anzusehen ist, wird er grundsätzlich auch durch den Direktverbrauch von Strom durch Dritte nach § 1a Abs. 4 StromStV in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG regelmäßig nicht zum Versorger. Im Übrigen ist der Direktverbrauch durch Dritte von mittels einer Photovoltaikanlage erzeugtem Strom **regelmäßig** nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG **von der Stromsteuer befreit**, unabhängig davon, ob der Anlagenbetreiber als Versorger oder als Eigenerzeuger anzusehen ist. Eine Erlaubnispflicht wird durch den Direktverbrauch durch Dritte regelmäßig nicht begründet.

- c) Der entgeltliche Direktverbrauch von selbst erzeugtem Strom durch Dritte ändert grundsätzlich nichts am Vorliegen eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG und der Erzielung **gewerblicher Einkünfte** durch den Anlagenbetreiber, da auch die Abnahme von Strom durch lediglich einen Vertragspartner eine – für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs grundsätzlich erforderliche – **Markteilnahme** begründen kann, sofern die Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Markteilnahme entspricht.