

# Aktuelle umsatzsteuerliche Themen für die Gemeinden und ihre Unternehmen

Verfasser: StB Gerhard **Himmelstoß**  
StB Martin **Entsfellner**

Inhaltsübersicht	Seite
<b>1 Umsatzsteuerpflicht für Beistandsleistungen</b>	<b>79</b>
1.1 Bisherige steuerliche Beurteilung von Beistandsleistungen	79
1.2 Kritik des Bundesrechnungshofs an der bisherigen steuerlichen Behandlung	81
1.3 Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 10.11.2011	81
1.4 Reaktion der Finanzverwaltung	83
<b>2 Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen</b>	<b>85</b>
2.1 Historie der Gesetzgebung	85
2.2 Umsatzsteuerrechtliche Grundlagen	86
2.2.1 Unternehmer im Sinne des UStG	86
2.2.1.1 Betrieb einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage)	86
2.2.1.2 Unternehmereigenschaft der Körperschaften des öffentlichen Rechts	87
2.2.2 Stromverkauf an Dritte	87
2.2.2.1 Lieferung an den Netzbetreiber	87
2.2.2.2 Direktverbrauch nach § 33 Abs. 2 EEG	88
2.2.3 Änderungen nach der PV-Novelle ab dem 01.04.2012	89
2.2.4 Verwendung des erzeugten Stroms für hoheitliche Zwecke	90
2.2.5 Zuordnung der Photovoltaikanlage zum Unternehmensvermögen	91
2.2.6 Vorsteuerabzug	92
2.2.7 Vorsteuerabzug für Baumaßnahmen an Gebäuden im Zusammenhang mit dem Einbau von Photovoltaikanlagen	92
2.2.8 Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	93

Sowohl die Rechtsprechung als auch die Gesetzgebung sorgten in den letzten Jahren immer wieder für Diskussionsstoff im Bereich der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Zwei Teilbereiche wollen wir mit den nachstehenden Ausführungen näher beleuchten: Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der so genannten Beistandsleistungen sowie umsatzsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen.

## 1 Umsatzsteuerpflicht für Beistandsleistungen

In jüngster Zeit stellt sich für Kommunen ausgehend von der neuen höchstrichterlichen Rechtsprechung die drängende Frage, ob ihnen weitere Belastungen durch die Besteuerung so genannter Beistandsleistungen drohen.

In seiner Entscheidung vom 10.11.2011<sup>1</sup> stellte der Bundesfinanzhof (BFH) fest, dass Leistungen im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit (sog. Beistandsleistungen) der Umsatzsteuer unterliegen, auch wenn die in Anspruch genommene Leistung bei der empfangenden Kommune letztlich der Ausübung einer hoheitlichen Aufgabe dient.

Aus dieser Entscheidung ergibt sich zwar auf der einen Seite für kommunale Betriebe gewerblicher Art (BgA) die Möglichkeit, verstärkt den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Auf der anderen Seite droht den Kommunen aber auch eine „Verteuerung“ einer Vielzahl bisher umsatzsteuerfreier Beistandsleistungen um den gesetzlichen Umsatzsteuersatz von 19 %. Noch ist unklar, wann und in welcher Form die bisher noch nicht vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Bundessteuerblatt Teil II (BStBl II) veröffentlichte Entscheidung zur Anwendung kommt und welche Beistandsleistungen möglicherweise von der Umsatzbesteuerung ausgenommen bleiben.

### 1.1 Bisherige steuerliche Beurteilung von Beistandsleistungen

Zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts (KdöR) erbrachte Beistandsleistungen unterlagen bisher keiner Besteuerung, wenn die von einer KdöR erbrachte Leistung bei einer anderen (leistungsempfangenden) KdöR der Ausübung einer hoheitlichen Aufgabe diene. Diese Auffassung der Finanzverwaltung kommt unter anderem in einer bundesweit abgestimmten Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Rostock vom 21.11.2002<sup>2</sup> zum Ausdruck. Darin heißt es:

*„Für die steuerliche Behandlung von Beistandsleistungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts gegenüber einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts gilt Folgendes:*

#### **1. Beistandsleistung als hoheitliche Tätigkeit**

*Die Wahrnehmung der hoheitlichen Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Wege der Beistandsleistung ist bei der Beistand leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts als hoheitliche Tätigkeit anzusehen; diese Beistandsleistung begründet keinen BgA nach § 1 Abs. 1 Nr. 6,*

<sup>1</sup> Az.: V R 41/10, z. B. in DB 2012, 380, DStR 2012, 348, KommPraxBY 2012, 188, GK 91/2012

<sup>2</sup> Az.: S 2706 - 04/01 - St 242, UR 2003, 303

§ 4 KStG. Dies gilt insbesondere, wenn die beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Ausführung der hoheitlichen Aufgaben in den hierzu erforderlichen Vereinbarungen (z.B. Zweckverbandssatzung oder Staatsvertrag) entsprechend regeln.

*Beispiel:*

*Ein Abwasser-Zweckverband, dem die angeschlossenen Kommunen die ihnen obliegenden Aufgaben der Abwasserbeseitigung übertragen, wird hoheitlich tätig; die Übernahme der Aufgaben der Kommunen begründet keinen BgA.*

*Unschädlich ist insoweit, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Aufgabe insgesamt, sondern auf Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte bezieht, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter hätten. Wird eine solche Teilaufgabe oder ein solches Hilfsgeschäft, die/das - bei einer Abwicklung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst - originär als hoheitlich zu qualifizieren ist, im Wege der Beistandsleistung von einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts wahrgenommen, bleibt der hoheitliche Charakter erhalten; es ist keine isolierende Betrachtung vorzunehmen.*

*Beispiel:*

*Ein Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung, der für die angeschlossenen Kommunen diejenigen Aufgaben der Datenverarbeitung erledigt, die dort im hoheitlichen Bereich anfallen, ist als Hoheitsbetrieb, nicht als BgA zu behandeln.*

## **2. Beistandsleistung als wirtschaftliche Tätigkeit**

*Die Wahrnehmung von wirtschaftlichen Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Wege der Beistandsleistung ist bei der Beistand leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen; die Beistandsleistung begründet einen BgA nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG, soweit die Voraussetzungen im Übrigen erfüllt sind.*

*Beispiel:*

*Ein Wasserversorgungs-Zweckverband, dem die angeschlossenen Kommunen die ihnen obliegenden Aufgaben der Wasserversorgung übertragen, wird wirtschaftlich tätig; die Übernahme der wirtschaftlichen Aufgaben der Kommunen begründet unter den weiteren Voraussetzungen von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen BgA.*

*Die Begriffe ‚wirtschaftlich‘ und ‚hoheitlich‘ sind jeweils ausschließlich nach steuerlichen Kriterien (Abschnitt 5 KStR 1995) auszulegen. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts leistet einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts Beistand, wenn die Aufgaben im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung (z.B. im Wege der Amtshilfe) bzw. Vereinbarung (z.B. Zweckverbandssatzung, Staatsvertrag) übernommen werden. Erbringt die juristische Person die Leistungen aufgrund einer privatrechtlichen (schuldrechtlichen) Vereinbarung, spricht dies für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit.“*

**Ergebnis:**

Das Erbringen einer Beistandsleistung führte zu keinem Betrieb gewerblicher Art und auch zu keiner unternehmerischen und umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit, wenn die Leistung bei der sie

empfangenden KdöR der Erfüllung einer hoheitlichen Aufgabe diene. Dies gilt auch dann, wenn die Beistandsleistung sich auf die Übernahme von Teilleistungen beschränkt, z. B. nur die Abwassergebührenbescheide für die Nachbargemeinde gedruckt werden, ohne dass die Aufgabe der Abwasserbeseitigung komplett übernommen wird.

## 1.2 Kritik des Bundesrechnungshofs an der bisherigen steuerlichen Behandlung

Bereits in einer Stellungnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand vom 02.11.2004<sup>3</sup> bemängelte der Bundesrechnungshof (BRH) die seiner Meinung nach ungerechtfertigte steuerliche Sonderbehandlung von durch Kommunen erbrachten Beistandsleistungen; unterliegen doch derartige, von der Privatwirtschaft erbrachte Leistungen ausnahmslos der Umsatzsteuer.

## 1.3 Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 10.11.2011

Mit Urteil vom 10.11.2011<sup>4</sup> entschied der BFH die bis dahin noch nicht an ihn herangetragene Frage der Umsatzsteuerpflicht von Beistandsleistungen wie folgt:

*„1. Gestattet eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sport- und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder - im Wettbewerb zu Privaten - auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt.*

*2. Gleiches gilt für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Halle an eine Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports. Auch eine sog. Beistandsleistung, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht wird, ist steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.“*

Um die „Botschaft“ dieser Entscheidung noch mehr zu verdeutlichen, gab der BFH zeitgleich zu seiner Veröffentlichung eine Pressemitteilung mit folgendem Inhalt heraus:

*„Der Bundesfinanzhof (BFH) hat durch Urteil vom 10. November 2011 V R 41/10 entschieden, dass nachhaltig und gegen Entgelt erbrachte Leistungen der öffentlichen Hand der Umsatzsteuer unterliegen, wenn diese Tätigkeiten auf zivilrechtlicher Grundlage oder - im Wettbewerb zu Privaten - auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeführt werden. Dabei reicht es aus, wenn die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand zu einer nicht nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrung führen würde.*

*Diese, auf einem EuGH-Urteil von 2008 beruhende, geänderte Sichtweise führt zu einer erheblichen Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht für die öffentliche Hand im Vergleich zur gegenwärtigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung; sie kann sich bei Investitionsmaßnahmen aber auch zugunsten der öffentlichen Hand auswirken.*

*Im Streitfall begehrte eine Gemeinde den Vorsteuerabzug für die Errichtung einer Sport- und Freizeithalle. Die Gemeinde nutzte die Halle für den Schulsport ihrer Schulen, überließ die Halle aber auch gegen Entgelt an private Nutzer sowie an eine Nachbargemeinde für den dor-*

<sup>3</sup> „Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts“ (BT-Drs. 15/4081, S. 12)

<sup>4</sup> a. a. O.

tigen Schulunterricht. Der BFH hat die Umsatzsteuerpflicht der Tätigkeiten mit Ausnahme der Nutzung für den eigenen Schulsport bejaht. Die Gemeinde ist deshalb zum anteiligen Abzug der Vorsteuer entsprechend der Verwendungsabsicht bei Errichtung der Halle berechtigt.

Von **allgemeinem Interesse** ist<sup>5</sup> die Klarstellung, dass auch sog. Beistandsleistungen, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts wie z.B. Gemeinden erbracht werden, steuerpflichtig sind, sofern es sich um Leistungen handelt, die auch von Privatanbietern erbracht werden können. **Entgegen der derzeitigen Besteuerungspraxis können danach z.B. auch die Leistungen kommunaler Rechenzentren umsatzsteuerpflichtig sein.**

Mit dem Urteil setzt der BFH seine jüngere Rechtsprechung fort, nach der auch die privatrechtlich erteilte Erlaubnis zum Aufstellen von Automaten in Universitäten (BFH v. 15. April 2010 V R 10/09) oder die Überlassung von Pkw-Stellplätzen in Tiefgaragen durch eine Gemeinde auf hoheitlicher Grundlage als entgeltliche Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen (BFH v. 1. Dezember 2011 V R 1/11).“

Geklagt hatte im entschiedenen Fall eine Gemeinde, die im Jahr 1995 eine Mehrzweckhalle errichtete, die für folgende Zwecke genutzt wurde:

- Schulturnen durch gemeindeeigene Schulen
- Schulturnen durch Schulen der Nachbargemeinde
- Vereinssport
- private Veranstaltungen (Geburtstagsfeiern)
- hoheitliche Zwecke

Die Gemeinde machte zunächst keinen Vorsteuerabzug geltend und erklärte auch keine steuerpflichtigen Umsätze. Erst nach Ergehen der BFH-Entscheidung vom 31.05.2001<sup>6</sup> meldete sich die Gemeinde beim Finanzamt und beantragte rückwirkend für die Jahre der Errichtung der Halle den Vorsteuerabzug.

Mit seinem Urteil vom 31.05.2001<sup>7</sup> hatte der BFH entschieden, dass die Überlassung einer Sporthalle für Zwecke der Ausübung von Sport eine in vollem Umfang steuerpflichtige Leistung im Rahmen eines Vertrags besonderer Art darstelle. Dies ermöglicht im Gegenzug den Vorsteuerabzug ohne Rücksicht darauf, ob der Fremdnutzer (z. B. Sportverein) Unternehmer ist.

Erst mit Bekanntgabe dieser Entscheidung war es für die Gemeinde „lukrativ“, einen Betrieb gewerblicher Art bzw. eine unternehmerische Tätigkeit beim Finanzamt anzumelden, um dadurch in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen.

Während das Finanzgericht die Klage unter anderem mit der Begründung abwies, dass die Kommune mit der Überlassung der Halle an die Nachbargemeinde zum Zwecke des Schulturnens hoheitlich tätig werde, gab der BFH der Klage statt und stellte klar, dass die Gemeinde damit keine nichtunternehmerische (hoheitliche) Beistandsleistung, sondern eine umsatzsteuerbare und mangels Befreiungsvorschrift auch umsatzsteuerpflichtige Leistung erbringe.

---

<sup>5</sup> Hervorhebung durch den Verfasser

<sup>6</sup> BStBl II 2001 S. 658

<sup>7</sup> a. a. O.

Eine einzige Einschränkung machte der BFH dabei: Das solle nicht gelten, wenn die Zusammenarbeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolge und es dabei zu keiner Wettbewerbsverzerrung komme bzw. kommen könne.

Der Pressemitteilung des BFH ist weiter zu entnehmen, dass es dem Gericht, ebenso wie dem BRH, insbesondere auch um die Nichtbesteuerung von EDV-Dienstleistungen durch kommunale Rechenzentren ging, die aus seiner Sicht nicht gerechtfertigt ist.

#### 1.4 Reaktion der Finanzverwaltung

Die OFD Niedersachsen bestätigte die Verfügung der OFD Rostock zuletzt in einer Verfügung vom 12.01.2012, in der sie sich zur steuerlichen Behandlung der Überlassung eines Bades durch eine Kommune für Zwecke des Schulschwimmens äußerte.<sup>8</sup>

Angesichts der Tragweite der Entscheidung des BFH und des „Protestes“ der kommunalen Spitzenverbände gegen eine unbegrenzte Umsetzung dieses Urteils erließ die Bundesfinanzverwaltung zunächst mit Schreiben vom 02.04.2012<sup>9</sup> einen so genannten Nichtanwendungserlass und verzichtete bisher auf eine Veröffentlichung der BFH-Entscheidung vom 10.11.2011 im Bundesteuerblatt. Der Nichtanwendungserlass lautet wie folgt:

*„Der Europäische Gerichtshof und der BFH haben in mehreren Entscheidungen zur Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand Recht gesprochen. Zur Prüfung der Konsequenzen aller Urteile wurde eine Arbeitsgruppe aus Vertretern von Bund und Ländern eingesetzt, die aus fachlicher Sicht Vorschläge zum weiteren Umgang mit der Rechtsprechung ausgearbeitet hat. Diese Vorschläge werden nunmehr von den übergeordneten Fachgremien auch unter Berücksichtigung der Interessen der Betroffenen bewertet. Ich gehe davon aus, dass sich die Abteilungsleiter (Steuer) nach der Sommerpause mit den Ergebnissen der Arbeitsgruppe befassen werden.“*

*Bis zum Ergehen neuer Regelungen zur Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand gilt die hierzu bestehende Verwaltungsauffassung weiter. Daher wird auch das BFH-Urteil vom 10.11.2011 - V R 41/10 von der Finanzverwaltung bis auf Weiteres nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewandt.“*

Bereits seit längerer Zeit beschäftigt sich eine vom Bundesministerium der Finanzen eingerichtete Bund-Länder-Arbeitsgruppe mit der Umsetzung von Urteilen des BFH und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) betreffend die Besteuerung der öffentlichen Hand. Thema dieser Arbeitsgruppe ist unter anderem auch die Umsetzung der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Salix<sup>10</sup>, eine Entscheidung, in der sich das Gericht zur steuerlichen Behandlung der Tätigkeiten öffentlicher Einrichtungen im Bereich der Vermögensverwaltung äußerte und deren Bekanntgabe nunmehr fast vier Jahre zurückliegt. Nun wurde der Arbeitsauftrag der Arbeitsgruppe um die Entscheidung des BFH vom 10.11.2011<sup>11</sup> erweitert.

---

<sup>8</sup> Az.: S 2706 A - 219 - St 241, StEd 2012, 123

<sup>9</sup> GK 193/2012

<sup>10</sup> EuGH Urteil vom 04.06.2009, Rs. C-102/08, DStR 2009, 1196; vgl. auch BKPV Geschäftsbericht 2010

<sup>11</sup> a. a. O.

Wann mit einem Ergebnis dieser Arbeitsgruppe zu rechnen ist, ist nicht abzusehen. Sicher scheint derzeit, dass die Rechtsprechung umgesetzt werden wird. Von entscheidender Bedeutung sind dabei folgende Fragen:

- a) Zu welchem Zeitpunkt soll die Umsetzung erfolgen?
- b) Unter welchen Kriterien (z. B. bis zu welcher Umsatzhöhe) liegt bei Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung über die Beistandsleistung (noch) keine Wettbewerbsverzerrung vor?
- c) Ist die Besteuerung von kommunalen Beistandsleistungen wirklich zwingend?  
Wie sieht es aus, wenn die gesamte hoheitliche Aufgabe von der Nachbargemeinde erledigt wird und nicht nur Teilleistungen erbracht werden?

Zu a)

Nach unserem derzeitigen Kenntnisstand wird eine fünfjährige Übergangsfrist diskutiert. Beistandsleistungen für den Hoheitsbereich einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts würden demnach bis Ende 2017 noch nicht von der Finanzverwaltung besteuert werden.

Zu b)

Im Gespräch ist derzeit, dass eine Wettbewerbsverzerrung nicht anzunehmen ist, wenn die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Beistandsleistung einen Betrag von jährlich 17.500 € nicht übersteigt. Inwieweit Beistandsleistungen, die gegenüber verschiedenen Kommunen erbracht werden, zusammengerechnet werden müssen, und ob unterschiedliche an dieselbe Körperschaft erbrachte Beistandsleistungen (z. B. Personalüberlassung, Buchhaltungsarbeiten, Winterdienst usw.) jeweils getrennt beurteilt werden können, ist noch völlig offen. Hier ist zu hoffen, dass im Rahmen der Anhörung der Spitzenverbände noch Erleichterungen erzielt werden können.

Zu c)

Fraglich ist, ob die europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)<sup>12</sup> eine Änderung der bisherigen steuerrechtlichen Praxis erzwingen oder ob es Spielräume gibt, die genutzt werden könnten, z. B. dergestalt, dass die Besteuerung von Beistandsleistungen auf die Fälle begrenzt wird, in denen „lediglich“ Teilleistungen erbracht werden?

Beispiel 1:

Die Kläranlage der Gemeinde A ist wegen einer Störung außer Betrieb. Die Abwässer werden vorübergehend durch die Kläranlage der Gemeinde B geklärt. Im Falle einer Umsatzsteuerpflicht würde sich die Klärung dieser Abwässer um 19 % verteuern.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> RL 2006/112/EG vom 28.11.2006, ABl. EU Nr. L 347, S. 1, ber. ABl. EU 2007 Nr. L 335, S. 60

<sup>13</sup> Da es sich in vielen Fällen um Altanlagen handeln dürfte, kann der in diesem Zusammenhang entstehende Vorsteuerabzug vernachlässigt werden.

Beispiel 2:

Die Kläranlage der Gemeinde A ist auf Dauer nicht mehr funktionsfähig. Die Gemeinde B übernimmt dauerhaft die Klärung der Abwässer der Gemeinde A. Auf die Gründung eines gemeinsamen Zweckverbandes wird aber verzichtet. Im Falle einer Umsatzsteuerpflicht würde sich die Klärung dieser Abwässer um 19 % verteuern.

Beispiel 3:

Die Gemeinde B übernimmt dauerhaft die Abrechnung der Abwassergebühren für die Gemeinde A. Im Falle einer Umsatzsteuerpflicht würde sich die Abrechnungsleistung um 19 % verteuern.

Nach jetzigem Stand könnte die in Beispiel 3 erbrachte Leistung zukünftig der Umsatzsteuer unterliegen, ebenso wie allgemein die Leistungen kommunaler Rechenzentren, da EDV-Dienstleistungen grundsätzlich auch von privaten Dritten erbracht werden können.<sup>14</sup>

Im Gegensatz dazu stellt der Betrieb einer Kläranlage oder einer Müllverbrennung eine hoheitliche Tätigkeit dar. Zwar kann der Betrieb auch durch einen privaten Dritten erfolgen, aber die Tätigkeit der Klärung von Abwässern bzw. die Beseitigung von Abfällen bleibt grundsätzlich eine hoheitliche Aufgabe. Deshalb sollte es möglich sein, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihren Dienstleistungen an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit von der Umsatzbesteuerung ausgenommen bleibt.

Gesetzgeber und kommunale Spitzenverbände sind nun gefordert, eine für die Körperschaften des öffentlichen Rechts tragbare Regelung zu finden, ohne dass diese dem Europarecht widerspricht.

## **2 Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen**

### **2.1 Historie der Gesetzgebung**

Aus Gründen des Umweltschutzes und nicht zuletzt wegen der ständig steigenden Strompreise errichten immer mehr Kommunen Photovoltaikanlagen auf Dächern ihrer kommunalen Einrichtungen. Seit dem Jahr 2009 besteht zusätzlich der Anreiz, den erzeugten Strom selbst zu verbrauchen.

Zum 01.04.2000 trat das Erneuerbare-Energien-Gesetz<sup>15</sup> in Kraft („EEG 2000“). Es ersetzte das bis dahin geltende Stromeinspeisungsgesetz. Eine Neufassung des EEG („EEG 2004“)<sup>16</sup> trat am 01.08.2004 in Kraft. Ziel dieser Novellierung war es, im Interesse des Klima- und Umweltschutzes eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen und den Beitrag der erneuerbaren Energien an der Stromversorgung deutlich zu erhöhen.

---

<sup>14</sup> vgl. Presseerklärung des BFH vom 12.02.2012

<sup>15</sup> siehe BGBl I S. 305

<sup>16</sup> siehe BGBl I S. 1918



Mit der Einführung des „EEG 2009“<sup>17</sup>, das am 01.01.2009 in Kraft trat, können Anlagenbetreiber den in der EEG-Anlage erzeugten Strom in unmittelbarer Nähe selbst verbrauchen.<sup>18</sup> Weiterhin wurde im EEG 2009 die Möglichkeit der Direktvermarktung<sup>19</sup> eingeführt.

Mit dem am 01.01.2012 in Kraft getretenen „EEG 2012“<sup>20</sup> wurde schließlich die Möglichkeit der Direktvermarktung um das so genannte Marktprämienmodell erweitert. Abweichend von der bisherigen Direktvermarktung erhält der Anlagenbetreiber im Marktprämienmodell die Differenz zwischen der eigentlichen EEG-Vergütung abzüglich des anlagenspezifischen Referenzmarktwertes als Marktprämie erstattet.

Mit der so genannten Photovoltaik-Novelle vom 17.08.2012<sup>21</sup> wurden ab dem 01.04.2012 die Vergütungsklassen neu geregelt. Weiterhin werden die Vergütungen monatlich statt bisher jährlich bzw. halbjährlich abgesenkt. Im Rahmen des Marktintegrationsmodells werden für Anlagen zwischen 10 kW und 1.000 kW pro Jahr nur noch 90 % der gesamten erzeugten Strommenge nach EEG vergütet (ausgesetzt bis 2014).<sup>22</sup> Auf die weiteren Möglichkeiten der Direktvermarktung, das so genannte Grünstromprivileg und die sonstige Direktvermarktung wird aus Vereinfachungsgründen nicht eingegangen.

Derzeit werden Vorschläge zur Einführung einer Strompreissicherung im EEG diskutiert. Die Gesetzesänderungen sollen – nach Auffassung der Bundesregierung – noch vor der Sommerpause verabschiedet werden und zum 01.08.2013 in Kraft treten.<sup>23</sup>

## 2.2 Umsatzsteuerrechtliche Grundlagen

### 2.2.1 Unternehmer im Sinne des UStG

#### 2.2.1.1 Betrieb einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage)

Die Unternehmereigenschaft des Photovoltaikanlagenbetreibers wurde bereits in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 von der Finanzverwaltung bejaht.<sup>24</sup>

*„Das Betreiben einer Photovoltaikanlage durch sonst nicht unternehmerisch tätige Personen ist als nachhaltige Tätigkeit anzusehen, wenn durch entsprechende Planung und Auslegung der Anlage von vornherein feststeht, daß dauernd überschüssiger Strom erzeugt werden wird, der dann dauerhaft gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird.“*

---

<sup>17</sup> siehe BGBl I 2008 S. 2074

<sup>18</sup> § 33 Abs. 2 EEG 2009

<sup>19</sup> § 17 EEG 2009

<sup>20</sup> siehe BGBl I 2011 S. 1634

<sup>21</sup> siehe BGBl I S. 1754

<sup>22</sup> siehe § 66 Abs. 19 EEG 2012

<sup>23</sup> Einzelheiten sind auf der Internetseite des Bundesumweltministerium ersichtlich; [www.bmu.de](http://www.bmu.de)

<sup>24</sup> siehe Abschnitt 18 Abs. 2 Satz 14 UStR 2000

In Umsatzsteuer-Anwendungserlass<sup>25</sup> wird weiter ausgeführt:

*„Eine solche Tätigkeit begründet daher - unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage - die Unternehmereigenschaft des Betreibers, sofern dieser nicht bereits anderweitig unternehmerisch tätig ist.“*

#### 2.2.1.2 Unternehmereigenschaft der Körperschaften des öffentlichen Rechts

Rechtsgrundlage für die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist § 2 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Satz 1 dieser Vorschrift lautet:

*„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.“*

Diese Vorschrift nimmt Bezug auf die Regelungen des Körperschaftsteuerrechts und den dort kodifizierten „Betrieb gewerblicher Art“.

Aufgrund der richtlinienkonformen Auslegung der Vorschrift durch den Bundesfinanzhof<sup>26</sup> kommt es auf bestimmte Umsatzgrenzen (insbesondere die 30.678 €-Grenze<sup>27</sup>) nicht an, so dass Körperschaften des öffentlichen Rechts auch mit kleineren Photovoltaikanlagen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts sind.<sup>28</sup>

Wird kein Strom in das öffentliche Netz eingespeist bzw. anderweitig verkauft oder für (sonstige) unternehmerische Zwecke verwendet, ist keine Unternehmereigenschaft gegeben. Dies ist z. B. bei Photovoltaikanlagen in Abwasserbetrieben, die den Strom ausschließlich dort verbrauchen – wenn also keine Einspeisung ins Stromnetz erfolgt – der Fall.

#### 2.2.2 Stromverkauf an Dritte

##### 2.2.2.1 Lieferung an den Netzbetreiber

Die entgeltliche Lieferung von Strom an den Netzbetreiber ist ein steuerbarer und mit 19 % steuerpflichtiger Umsatz. Die Einspeisevergütung nach dem EEG ist dabei ein Nettobetrag; die Umsatzsteuer wird vom Netzbetreiber zusätzlich vergütet.

---

<sup>25</sup> siehe Abschnitt 2.5 Abs. 1 Satz 2 UStAE

<sup>26</sup> vgl. BFH Urteil vom 17.03.2010, Az.: XI R 17/08, DStR 2010, 2234

<sup>27</sup> vgl. Abschnitt 6 Abs. 5 KStR

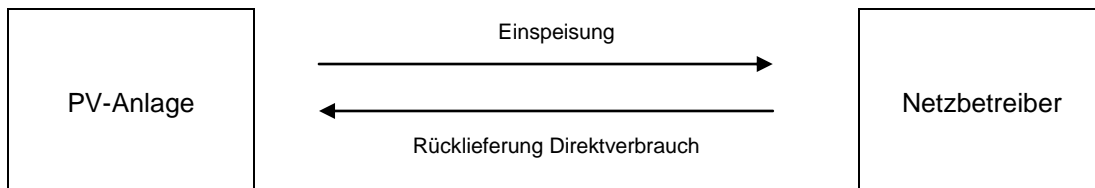
<sup>28</sup> Zu Einzelheiten sei auf den BKPV Geschäftsbericht 2010 verwiesen. Mit Urteil vom 22.03.2010 (Az.: 16 K 11189/08, EFG 2010, 1263) hat das Niedersächsische Finanzgericht entschieden, dass die Stromerzeugung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auch dann der Umsatzsteuer unterliegt, wenn die jährlichen Einnahmen unter 30.678 € liegen.

### 2.2.2.2 Direktverbrauch nach § 33 Abs. 2 EEG

Der dezentral verbrauchte Strom (sog. Direktverbrauch) wird – aus umsatzsteuerlicher Sicht – an den Netzbetreiber geliefert (Fiktion), wenn eine Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG<sup>29</sup> bezahlt wird.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegen demzufolge zwei Lieferungen vor:<sup>30</sup>

- eine Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber und gleichzeitig
- eine teilweise Rücklieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber



Entgelt für die (fiktive) Lieferung des direkt verbrauchten Stroms ist sowohl die Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG als auch der Wert der Rücklieferung durch den Netzbetreiber; es handelt sich umsatzsteuerrechtlich um einen so genannten Tausch mit Baraufgabe (§ 3 Abs. 12 UStG). Der Wert der Rücklieferung ist mit der Differenz zwischen der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 EEG und der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG anzusetzen.

Beispiel:<sup>31</sup>

„Die **Einspeisevergütung**<sup>32</sup> nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG beträgt für eine Anlage mit einer Leistung bis einschließlich 30 kW, die nach dem 31.12.2010 und vor dem 01.01.2012 in Betrieb genommen wurde, **28,74 Cent/kWh**. Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EEG **verringert** sich diese Vergütung **um 16,38 Cent/kWh** für den Anteil des direkt verbrauchten Stroms, der 30 % der im selben Jahr durch die Anlage erzeugten Strommenge nicht übersteigt, und um 12 Cent/kWh für den darüber hinausgehenden Anteil dieses Stroms.

Die Bemessungsgrundlage für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers entspricht der Differenz zwischen der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG und der Vergütung nach § 33 Abs. 2 Satz 2 EEG; da es sich bei diesen Beträgen um Nettobeträge handelt, ist die Umsatzsteuer zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht herauszurechnen. Die **Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG** beträgt im Fall eines Anteils des direkt verbrauchten Stroms von bis zu 30 % an der gesamten erzeugten Strommenge 28,74 Cent/kWh, verringert um 16,38 Cent/kWh, also **12,36 Cent/kWh**. Die Bemessungsgrundlage für die (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers beträgt somit 28,74 Cent/kWh, verringert um 12,36 Cent/kWh, also 16,38 Cent/kWh.

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers umfasst neben der für den vom Anlagenbetreiber selbst erzeugten (und umsatzsteuerrechtlich gelieferten) Strom geschuldeten Vergütung von 12,36 Cent/kWh auch die Vergütung für die (Rück-)Lieferung des Netz-

<sup>29</sup> bis 31.03.2012

<sup>30</sup> vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 3 UStAE

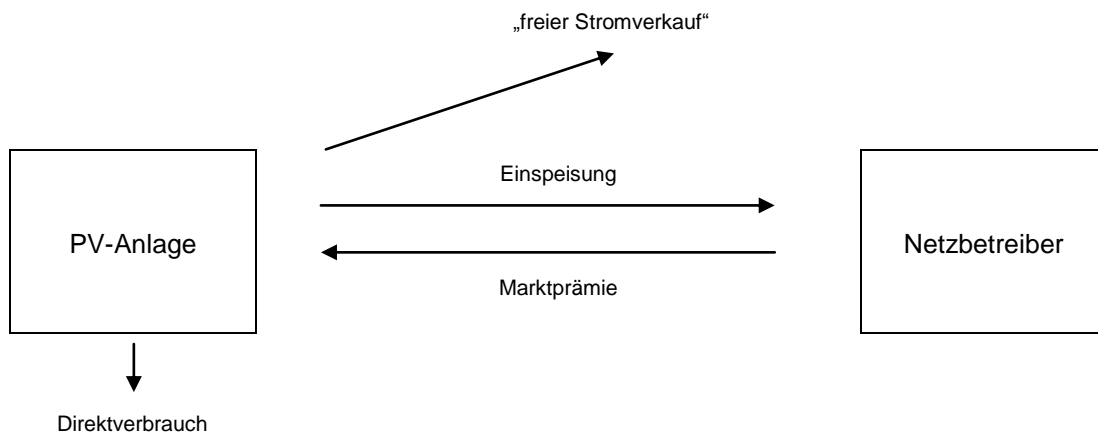
<sup>31</sup> Beispiel laut Abschnitt 2.5 Abs. 5 UStAE

<sup>32</sup> Hervorhebung durch den Verfasser

betreibers an den Anlagenbetreiber von 16,38 Cent/kWh. **Die Bemessungsgrundlage ergibt sich entsprechend den oben genannten Grundsätzen aus der Summe dieser beiden Werte und beträgt somit 28,74 Cent/kWh.**

### 2.2.3 Änderungen nach der PV-Novelle ab dem 01.04.2012

Ab dem 01.04.2012 wird für direkt verbrauchten, d. h. physikalisch nicht eingespeisten Strom keine Vergütung mehr nach § 33 Abs. 2 EEG gezahlt. Aus diesem Grund ist die oben genannte Fiktion (Einspeisung und Rücklieferung des Direktverbrauchs) für Neuanlagen nicht mehr anzuwenden; es wird umsatzsteuerrechtlich nur noch der tatsächlich eingespeiste Strom geliefert (Einspeisung nach EEG und „freier“ Stromverkauf).



Wie bereits unter Abschnitt 2.2.1.1 dargestellt, stellt die entgeltliche Lieferung von Strom an den Netzbetreiber (nach EEG) einen steuerbaren und mit 19 % steuerpflichtigen Umsatz dar. Die Einspeisevergütung nach dem EEG ist dabei ein Nettobetrag; die Umsatzsteuer wird vom Netzbetreiber zusätzlich vergütet. Die Erlöse aus dem Stromverkauf an Dritte („freier Stromverkauf“) sind ebenfalls steuerbar und mit 19 % steuerpflichtig.

Wird der selbst erzeugte Strom nicht an den Netzbetreiber geliefert, sondern unmittelbar im eigenen Unternehmen verwendet (z. B. im Wasserwerk), liegt ebenfalls eine unternehmerische Verwendung vor. Es handelt sich dabei um einen so genannten nicht steuerbaren Innenumsatz. Im Bereich der Vermögensverwaltung stellt z. B. die Lieferung von Strom an einen Mieter eine unselbstständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz dar.<sup>33</sup>

Die vom Netzbetreiber gezahlte Marktprämie ist ein so genannter „echter Zuschuss“ und damit nicht steuerbar. Das bedeutet, dass der Netzbetreiber die Marktprämie ohne Umsatzsteuer gutschreibt.

<sup>33</sup> Siehe Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE (steuerfreier Umsatz mit Optionsmöglichkeit § 4 Nr. 12 i. V. mit § 9 UStG). Für die Körperschaften des öffentlichen Rechts besteht derzeit ein Wahlrecht, den Bereich der Vermögensverwaltung als unternehmerischen Bereich im Sinne des UStG zu behandeln, vgl. Verfügung BayLfSt vom 25.05.2012 n. v.

Das Bundesfinanzministerium nimmt hierzu wie folgt Stellung:<sup>34</sup>

*„Wird dem Anlagenbetreiber durch den Netzbetreiber unter den Voraussetzungen des § 33g EEG eine Marktprämie bzw. unter den Voraussetzungen des § 33i EEG eine Flexibilitätsprämie gezahlt, handelt es sich jeweils um einen echten, nicht steuerbaren Zuschuss.*

*Sofern für vor dem 1. Januar 2013 erfolgte Stromlieferungen die Markt- bzw. Flexibilitätsprämie als Entgeltbestandteil unter Ausweis von Umsatzsteuer abgerechnet worden ist, wird es auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht beanstandet, wenn eine Berichtigung der Rechnung unterbleibt.“*

Die umsatzsteuerliche Behandlung des Direktverbrauchs hängt von dessen tatsächlicher Verwendung ab. Wird der Strom anderen Unternehmensteilen bzw. Betrieben gewerblicher Art geliefert, handelt es sich um einen so genannten nicht steuerbaren Innenumsatz. Wird der Strom dagegen für hoheitliche Zwecke, also im nichtwirtschaftlichen Bereich verwendet, richtet sich die umsatzsteuerliche Behandlung nach folgendem Abschnitt.

#### 2.2.4 Verwendung des erzeugten Stroms für hoheitliche Zwecke

Wurde die Photovoltaikanlage insgesamt dem Unternehmen zugeordnet und der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht<sup>35</sup> und wird der für unternehmensfremde Zwecke verwendete Strom nicht an den Netzbetreiber geliefert, sondern für hoheitliche Zwecke verwendet (z. B. für die Grundschule), liegt eine unentgeltliche Wertabgabe<sup>36</sup> vor.

Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe sind die Selbstkosten der anteiligen Stromlieferungen zum Zeitpunkt des Umsatzes. Die Selbstkosten umfassen alle durch den Stromerzeugungsprozess bis zum Entnahmezeitpunkt angefallenen Kosten.<sup>37</sup> Hierzu gehört auch der so genannte Wertverzehr, der mit der ertragsteuerlichen Abschreibung anzusetzen ist.<sup>38</sup>

Für ab 2013 neu installierte Photovoltaikanlagen, die sowohl unternehmerisch als auch für hoheitliche Zwecke<sup>39</sup> verwendet werden, ist ein Vorsteuerabzug nur noch in Höhe des Anteils der unternehmerischen Verwendung möglich.<sup>40</sup>

---

<sup>34</sup> BMF-Schreiben vom 06.11.2012, BStBl I 2012 S. 1095

<sup>35</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012 S. 60; BMF-Schreiben vom 24.04.2012, BStBl I 2012 S. 533 (mit Übergangsregelung bis zum 31.12.2012). Nach aktueller Rechtslage ist bei der hoheitlichen (Mit-)Verwendung nur noch ein anteiliger Vorsteuerabzug möglich.

<sup>36</sup> Gegenstandsentnahme gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG, vgl. OFD Karlsruhe vom 25.09.2012, Az.: S 7104 - Karte 1, SIS 122814

<sup>37</sup> siehe Abschnitt 10.6 Abs. 1 Satz 4 UStAE

<sup>38</sup> Nutzungsdauer = 20 Jahre (AfA 5 %). Für Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG ist die Bemessungsgrundlage nicht nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG, sondern nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG zu bestimmen. Der Verweis auf den Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG gilt nur für sonstige Leistungen.

<sup>39</sup> neue Bezeichnung: nichtwirtschaftliche Zwecke im engeren Sinne

<sup>40</sup> vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, a. a. O.

Beispiel:

Eine Photovoltaikanlage auf dem Gebäude der Grundschule speist 70 % des erzeugten Stroms in das öffentliche Stromnetz ein. Die restlichen 30 % werden direkt in der Grundschule verbraucht (Direktverbrauch).

Bis zum 31.12.2012 konnte die Photovoltaikanlage zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet und der volle Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage beim Finanzamt geltend gemacht werden. Bei Anschaffung der Photovoltaikanlage nach dem 01.01.2013 ist nur noch ein Vorsteuerabzug in Höhe des unternehmerischen Anteils in Höhe von 70 % möglich. Eine Wertabgabenbesteuerung ist nicht durchzuführen.

Ändert sich bei ab dem 01.01.2013 angeschafften Photovoltaikanlagen das Verhältnis zwischen eingespeistem und direkt verbrauchtem Strom, ist eine Berichtigung gemäß § 15a UStG durchzuführen,<sup>41</sup> so dass es entweder zu einer Vorsteuerrückzahlung (bei Ausweitung der nichtunternehmerischen Nutzung) oder zu einer nachträglichen Vorsteuererstattung (bei Ausweitung der unternehmerischen Nutzung) kommt.

## 2.2.5 Zuordnung der Photovoltaikanlage zum Unternehmensvermögen

Unabhängig von der ertragsteuerlichen Beurteilung kann der Unternehmer Gegenstände, die er sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch nutzt (sog. **gemischt genutzte Gegenstände**), in vollem Umfang seinem außerunternehmerischen Bereich, insgesamt oder im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmensvermögen zuordnen.<sup>42</sup> Voraussetzung für die unternehmerische Zuordnung ist aber, dass der Gegenstand zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird.<sup>43</sup> Bei einer geringeren unternehmerischen Nutzung als 10 % ist keine Zuordnung zum Unternehmensvermögen – und in der Folge auch kein Vorsteuerabzug – möglich. Im Übrigen sind Photovoltaikanlagen umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Gebäudes, weshalb der Betrieb einer Anlage an sich noch nicht zur Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen befähigt.

Wird für den gesamten erzeugten Strom eine Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 oder 2 EEG gezahlt, ist die Photovoltaikanlage in vollem Umfang Unternehmensvermögen. Einer Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bedarf es in diesem Fall nicht, da es sich nicht um einen gemischt genutzten Gegenstand handelt. Eine ausschließlich unternehmerische Nutzung liegt auch dann vor, wenn ein Teil des Stroms nicht an den Netzbetreiber bzw. Stromhändler im freien Verkauf geliefert, aber für andere unternehmerische Zwecke verbraucht wird. Dabei ist es für die Zuordnung eines Gegenstandes unerheblich, ob im anderen Unternehmenszweig steuerpflichtige oder steuerfreie Umsätze getätigt werden.

Auch wenn der erzeugte Strom nicht nur an den Netzbetreiber bzw. Stromhändler im freien Verkauf geliefert, sondern unmittelbar auch für hoheitliche Zwecke<sup>44</sup> verwendet wird, ist die

<sup>41</sup> Ändert sich das Verhältnis zugunsten der unternehmerischen Verwendung ist § 15a UStG „aus Billigkeitsgründen“ anwendbar; vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, a. a. O.

<sup>42</sup> Siehe BFH Urteil vom 31.01.2002, Az.: V R 61/96, BStBl II 2003 S. 813. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 07.07.2011, Az.: V R 21/10, DStR 2011, 2349, muss die beim Leistungsbezug zu treffende Zuordnungsentscheidung spätestens im Rahmen der Jahressteuererklärung bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen (31. Mai des Folgejahres) erfolgen.

<sup>43</sup> siehe § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

<sup>44</sup> nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne, siehe BMF-Schreiben vom 02.01.2012, a. a. O.

Photovoltaikanlage kein gemischt genutzter Gegenstand, was demzufolge keine Zuordnungsentscheidung des Unternehmers beim Leistungsbezug erfordert.<sup>45</sup>

## 2.2.6 Vorsteuerabzug

Beim **Direktverbrauch** wird – neben der Einspeisung – der dezentral verbrauchte Strom (fiktiv) an den Netzbetreiber geliefert und von ihm an den Anlagenbetreiber (fiktiv) zurückgeliefert. Da somit 100 % des erzeugten Stroms an den Netzbetreiber geliefert werden, kann aus den Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage die gesamte Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht werden. Der Vorsteuerabzug für die Rücklieferung des Netzbetreibers ist – entsprechend dem Stromfremdbezug – nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen.<sup>46</sup> Deshalb kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn der zurückgelieferte Strom für hoheitliche Zwecke verbraucht wird. Wird der dezentral verbrauchte Strom im Unternehmen für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, verwendet, kann die Vorsteuer dagegen abgezogen werden (z. B. Wasserwerk).

Im Rahmen des **Marktprämienmodells** ist die für den Direktverbrauch nach § 33 Abs. 2 EEG anzuwendende Fiktion (Lieferung und Rücklieferung) nicht mehr anzuwenden. Wird der Strom nicht an den Netzbetreiber geliefert, sondern unmittelbar für hoheitliche (nicht wirtschaftliche), steuerfreie Umsätze oder für Umsätze, die unter § 24 UStG fallen, verwendet, ist insoweit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.<sup>47</sup> Wird der Strom nur teilweise für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist die Vorsteuer im Verhältnis der Strommengen aufzuteilen.<sup>48</sup> Der Vorsteuerabzug auf die Anschaffung der Photovoltaikanlagen ist dementsprechend nur anteilig möglich.<sup>49</sup>

## 2.2.7 Vorsteuerabzug für Baumaßnahmen an Gebäuden im Zusammenhang mit dem Einbau von Photovoltaikanlagen

Nach der neueren BFH-Rechtsprechung<sup>50</sup> ist über einen Vorsteuerabzug für diese Aufwendungen nach folgenden Grundsätzen zu entscheiden:

Aufwendungen am Gebäude beim Einbau der Photovoltaikanlage stehen sowohl im Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlage als auch mit dem Gebäude selbst. Der Vorsteuerabzug richtet sich sowohl bei Herstellungskosten (z. B. Neubau Gebäude) als auch bei Erhaltungsmaßnahmen (z. B. Dachsanierung) nach der Verwendung des gesamten Gebäudes. In diesem Zusammenhang kommt es auf das Verhältnis der Verwendung des Gebäudes und der Dachflächen an. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist laut Bundesfinanzhof das Verhältnis der – gegebenenfalls fiktiven – Vermietungsumsätze zugrunde zu legen (Dachfläche zum Betrieb einer Photovoltaikanlage im Verhältnis zur Vermietung des Bauwerks). Wird die Dachfläche nicht vermietet, sondern für den Betrieb der eigenen Photovoltaikanlage verwendet, kann als

---

<sup>45</sup> siehe BFH Urteil vom 10.11.2011, Az.: V R 41/10, Rz. 32, DStR 2012, 348

<sup>46</sup> vgl. § 15 UStG

<sup>47</sup> vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG

<sup>48</sup> siehe § 15 Abs. 4 UStG

<sup>49</sup> vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, a. a. O., Tz. 2.4

<sup>50</sup> vgl. drei Urteile je vom 19.07.2011: Az.: XI R 29/10, BStBl II 2012 S. 438, Az.: XI R 21/10, BStBl II 2012 S. 434 und Az.: XI R 29/09, BStBl II 2012 S. 430

fiktive Miete für die Dachfläche eine Jahresmiete von maximal 3 €/m<sup>2</sup> der von der Photovoltaikanlage bedeckten Dachfläche angesetzt werden.<sup>51</sup>

Wird das Gebäude teilweise nichtwirtschaftlich im engeren Sinne genutzt (hoheitliche Nutzung), ist insoweit kein Vorsteuerabzug auf die Herstellungs- bzw. Modernisierungskosten möglich.<sup>52</sup>

## 2.2.8 Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

§ 15a Abs. 1 UStG lautet:

*„Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren.“*

Der Berichtigungszeitraum für eine Aufdach-Photovoltaikanlage beträgt grundsätzlich fünf Jahre, da sie kein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist. Dachintegrierte Anlagen sind dagegen als Gebäudebestandteile anzusehen,<sup>53</sup> für die der Berichtigungszeitraum zehn Jahre beträgt.<sup>54</sup> Die veränderte Verwendung des erzeugten Stroms kann deshalb zu einer Berichtigung der Vorsteuer auf die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage führen.

---

<sup>51</sup> zur Ermittlung der fiktiven Mieten vgl. BayLfSt vom 07.08.2012, Az.: S 7300.2.1 - 14/48 St 33, UR 2012, 778

<sup>52</sup> vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, a. a. O.

<sup>53</sup> zur ertragsteuerlichen Problematik vgl. BayLfSt vom 05.08.2010, Az.: S 2190.1.1 - 1/3 St 32, DStR 2010, 2037

<sup>54</sup> siehe § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG