

# **Unternehmereigenschaft und Besteuerung beim Betrieb von Anlagen zur Erzeugung von Strom (Photovoltaikanlagen)**

**- OFD Karlsruhe, Verfügung vom 19.02.2015 - S - 7104 -**

## **1. Unternehmereigenschaft**

Wird der erzeugte Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist, liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen eine nachhaltige Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 UStG vor (Abschn. 2.5 Abs. 1 UStAE). Wird regelmäßig Strom eingespeist, kommt es für die Unternehmereigenschaft nicht auf die Höhe der erzielten Umsätze an (BFH-Urteil vom 18.12.2008, V R 80/07, BStBl II 2011, 292)<sup>1</sup>.

Eine unternehmerische Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn lediglich eine sog. kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung (§ 4 Abs. 5 EEG) erfolgt und der erzeugte Strom vom Anlagenbetreiber intern verbraucht wird (Abschn. 2.5 Abs. 2 UStAE). Wird nur gelegentlich Strom eingespeist, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor.

## **2. Ausgangsumsätze**

### **2.1 Umsätze an Dritte**

Die entgeltliche Lieferung von Strom an den Netzbetreiber ist ein steuerpflichtiger Umsatz, der dem Regelsteuersatz unterliegt. Die Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) ist ein Nettobetrag.

Auch der dezentral verbrauchte Strom (sog. Direktverbrauch) wird an den Netzbetreiber geliefert, wenn eine Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG in der bis zum 31.03.2012 geltenden Fassung (a.F.) bezahlt wird. Es liegen zwei Lieferungen vor: Eine Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber und gleichzeitig eine Rücklieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber (Abschn. 2.5 Abs. 3 UStAE; BMF-Schreiben vom 01.04.2009, BStBl I, 523)<sup>2</sup>. Entgelt für die Lieferung des dezentral verbrauchten Stroms durch den Anlagenbetreiber ist sowohl die Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG a.F. als auch der Wert der Rücklieferung durch den Netzbetreiber (Tausch mit Baraufgabe, § 3 Abs. 12 UStG). Der Wert der Rücklieferung ist mit der Differenz zwischen der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 EEG a.F. und der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 2 EEG a.F. anzusetzen. Der Wert der Lieferung des Anlagenbetreibers entspricht beim Direktverbrauch damit der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 EEG a.F. Die Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG a.F. gilt nur noch für sog. Bestandsanlagen, bei denen der Eigenverbrauchsbonus weiterhin gezahlt wird. Bei diesen Bestandsanlagen wird somit weiterhin der gesamte erzeugte Strom eingespeist.

Der Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG a.F. für dezentral verbrauchten Strom aus Photovoltaikanlagen wurde durch die EEG-Novelle gestrichen. Bei Photovoltaikanlagen, die ab dem 01.04.2012 in Betrieb genommen wurden und nicht unter eine Übergangsvorschrift fallen (neue Photovoltaikanlagen), wird der dezentral (selbst) verbrauchte Strom nicht mehr

---

<sup>1</sup> VersorgungW 2009, 167 = DokNr. 09000439

<sup>2</sup> VW-DokNr. 09003307

vergütet. Außerdem wurde im Rahmen des Marktintegrationsmodells die jährlich förderfähige Strommenge ab 01.01.2014 auf 90% begrenzt (§ 33 Abs. 1 i.V. mit § 66 Abs. 19 EEG).

Auch nach Wegfall des Eigenverbrauchsbonus oder im Rahmen des Marktintegrationsmodells liegt eine ausschließliche unternehmerische Verwendung der Photovoltaikanlage vor, wenn der selbst erzeugte Strom unmittelbar im eigenen Unternehmen verwendet, direkt vermarktet, dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angedient oder an einen Mieter geliefert wird.

Die Lieferung an den Mieter ist eine unselbständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz (Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE) und damit grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei. Insoweit ist ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den laufenden Aufwendungen der Photovoltaikanlage nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Wird auf die Steuerbefreiung des Vermietungsumsatzes nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG verzichtet, ist auch die Stromlieferung steuerpflichtig.

## **2.2 Verwendung des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke**

Eine nichtunternehmerische Verwendung liegt vor, wenn der Strom für unternehmensfremde Zwecke verwendet (privater Stromverbrauch), unentgeltlich an Dritte abgegeben oder für nichtwirtschaftliche Zwecke im engeren Sinne (i.e.S.) genutzt wird (z.B. bei der Nutzung des selbst erzeugten Stroms für den hoheitlichen Bereich einer Gemeinde oder für den ideellen Vereinsbereich). Nur bei der teilweisen Verwendung für unternehmensfremde Zwecke bzw. bei der teilweisen unentgeltlichen Abgabe an Dritte handelt es sich bei der Anlage um einen teilunternehmerisch genutzten Gegenstand, für den der Anlagenbetreiber ein Zuordnungswahlrecht hat.

### **2.2.1 Verwendung des erzeugten Stroms für private Zwecke**

Wurde die Photovoltaikanlage insgesamt dem Unternehmen zugeordnet und wird der Strom teilweise unmittelbar für unternehmensfremde Zwecke verwendet, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG vor. Für Lieferungen i.S. 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. Bemessungsgrundlage ist der (fiktive) Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes. Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen ist. Wird der private Strombedarf allein mit dem durch die Photovoltaikanlage produzierten Strom gedeckt, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des Stromgrundversorgers anzusetzen. Bei der Ermittlung des fiktiven Einkaufspreises ist ein ggf. zu zahlender Grundpreis anteilig zu berücksichtigen. Die Beweis- und Feststellungslast für die Ermittlung und die Höhe des fiktiven Einkaufspreises obliegt dem Photovoltaikanlagenbetreiber (Abschn. 2.5 Abs. 15 UStAE).

### **2.2.2 Verwendung des erzeugten Stroms für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S.**

Wird der selbst erzeugte Strom teilweise für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. verwendet, ist ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den laufenden Kosten nur anteilig für die unternehmerische Verwendung zulässig. Die Verwendung für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Für sie ist

grundsätzlich keine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern. Die Vorsteuern aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den laufenden Aufwendungen ist nach dem Verhältnis der jeweiligen Strommengen auf die unternehmerische Nutzung und die Verwendung für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. aufzuteilen (Abschn. 2.5 Abs. 12 UStAE).

Wird in den Folgejahren die Photovoltaikanlage im größeren Umfang für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. verwendet, ist für die erhöhte Nutzung eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (Abschn. 2.10 Abs. 6 Satz 9 UStAE).

### **Beispiel 1**

*Die Gemeinde G hat auf dem Schulgebäude im Jahr 2013 eine Photovoltaikanlage mit Herstellungskosten von 35.536 € zzgl. 6.752 € Umsatzsteuer und einer Leistung von 31,9 kWp errichtet. G speist den mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom im Jahr 2013 zu 70% in das Stromnetz ein. Der restliche Strom wird im Schulgebäude verwendet. Im Jahr 2014 wird nur die Hälfte des Stromes ins Netz eingespeist, die andere Hälfte wird im Schulgebäude verwendet. Für die laufenden Kosten wurde im Jahr 2014 die Vorsteuer zutreffend nur i.H. von 50% abgezogen. Der Einkaufspreis des Netzbetreibers beträgt 0,20 €/kWh. Die Anlage produziert jährlich 30.000 kWh Strom.*

*Die Vorsteuer aus den Herstellungskosten kann im Jahr 2013 i.H. von 70% von 6.752 € = 4.726,40 € abgezogen werden. Die Verwendung für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Die um 20% höhere Verwendung für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. im Jahr 2014 ist als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe beträgt 20% von 30.000 kWh = 6.000 kWh x 0,20 €/kWh (fiktiver Einkaufspreis) = 1.200 €.*

Wird in den Folgejahren die Photovoltaikanlage im größeren Umfang für unternehmerische Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15a UStG zu berichtigen, sofern die Grenzen des § 44 UStDV überschritten sind.

### **Beispiel 2**

*Die Gemeinde G hat auf dem Schulgebäude im Jahr 2013 eine Photovoltaikanlage mit Herstellungskosten von 35.536 € zzgl. 6.752 € Umsatzsteuer und einer Leistung von 31,9 kWp errichtet. G speist den mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom im Jahr 2013 zu 65% in das Stromnetz ein. Der restliche Strom wird im Schulgebäude verwendet. Im Jahr 2014 wird 70% des Stromes ins Netz eingespeist. Für die laufenden Kosten wurde im Jahr 2014 zutreffend ein Vorsteuerabzug von 70% der Gesamtkosten vorgenommen.*

*Die Vorsteuer aus den Herstellungskosten kann im Jahr 2013 i.H. von 65% von 6.752 € = 4.388,80 € abgezogen werden. Die Verwendung für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Die höhere Verwendung für unternehmerische Zwecke im Jahr 2014 führt grundsätzlich zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 1 UStG. Der Berichtigungszeitraum für die Photovoltaikanlage beträgt 5 Jahre. Die Verhältnisse für den Vorsteuerabzug haben sich nur um 5% geändert. Eine Berichtigung kommt daher nur in Betracht, wenn der Berichtigungsbetrag 1.000 € übersteigt (§ 44 Abs. 2 UStDV). Der Berichtigungsbetrag 2014 beträgt jedoch nur 67,52 € (1/5 von 6.752 € x 5%). Der Vorsteuerabzug ist somit nicht zu berichtigen.*

Bei Anlagen, die vor dem 01.01.2013 erworben wurden, ist aufgrund einer Übergangsregelung (vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I, 60 und vom 24.04.2012,

BStBl I, 533)<sup>3</sup> weiterhin ein Abzug der Vorsteuer in voller Höhe möglich. Die Nutzung für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. ist dann als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern.

### **3. Zuordnung zum Unternehmensvermögen**

Photovoltaikanlagen sind unabhängig davon, ob es sich um Gebäudebestandteile oder Betriebsvorrichtungen handelt, eigenständige Zuordnungsobjekte (Abschn. 15.2c Abs. 10 UStAE). Die Zuordnung der Anlage kann unabhängig von der Zuordnung des Grundstücks erfolgen, auf dem die Anlage errichtet wird.

Wird für den gesamten erzeugten Strom eine Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 oder Abs. 2 EEG a.F. gezahlt, ist die Photovoltaikanlage in vollem Umfang Unternehmensvermögen. Eine ausschließlich unternehmerische Nutzung liegt auch dann vor, wenn ein Teil des Stroms nicht an den Netzbetreiber geliefert wird, aber für andere unternehmerische Zwecke (z.B. Lieferung an den Mieter) verbraucht wird.

Wird der erzeugte Strom teilweise unmittelbar für unternehmensfremde Zwecke verwendet, kann der Unternehmer die Photovoltaikanlage ganz oder teilweise seinem Unternehmen zuordnen, wenn mindestens 10% der erzeugten Strommenge für unternehmerische Zwecke verwendet wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, vgl. S 7300 Karte 6). Wird die Photovoltaikanlage zu weniger als 10% unternehmerisch genutzt, kann sie nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden und ein Vorsteuerabzug ist insgesamt nicht möglich. Wird der Strom ausschließlich nichtunternehmerisch verwendet, liegt kein Bezug für das Unternehmen vor.

Über die Zuordnung der teilunternehmerisch genutzten Photovoltaikanlagen ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu entscheiden. Die Zuordnungsentscheidung erfolgt regelmäßig durch den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Voranmeldungszeitraum des Leistungsbezugs, spätestens aber mit dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Kalenderjahr des Bezugs der Photovoltaikanlage. Die Umsatzsteuerjahreserklärung muss rechtzeitig, d.h. für Photovoltaikanlagen, die nach dem 31.12.2013 angeschafft oder hergestellt wurden, bis zum 31.05. des auf den Leistungsbezugs folgenden Kalenderjahrs eingereicht werden (vgl. Abschn. 15.2c Abs. 16 UStAE; BMF-Schreiben vom 02.01.2014, BStBl. I, 119 und S 7300 Karte 1, Tz. 1)<sup>4</sup>.

### **4. Vorsteuerabzug**

Der Vorsteuerabzug setzt nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG eine Leistung für das Unternehmen voraus. Mit der Einspeisung des erzeugten Stroms wird derjenige Unternehmer, der den erzeugten Strom entgeltlich liefert; dies ist in der Regel der Vertragspartner des Netzbetreibers. Die Anlage wird an denjenigen geliefert, der schuldrechtlicher Vertragspartner des Lieferanten ist (Abschn. 15.2 Abs. 16 UStAE). Ein voller Vorsteuerabzug ist daher nur möglich, wenn der Käufer der Anlage entgeltlich Strom liefert. Wird die Anlage an eine andere Person geliefert, ist ein Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht zulässig.

Wird die Photovoltaikanlage von einer Bruchteilsgemeinschaft erworben und liefert nur ein Gemeinschaftler entgeltlich den erzeugten Strom, kann er den Vorsteuerabzug anteilig in Höhe seines Anteils vornehmen. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Gemeinschaft die Unternehmereigenschaft nicht aus anderen Gründen begründet hat (z.B. Vermietung einer

---

<sup>3</sup> VW-DokNrn. 12001214 und 12003306

<sup>4</sup> VW-DokNr. 15003311

Wohnung durch die Gemeinschaft; vgl. Abschn. 15.2b Abs. 1 Sätze 4 ff UStAE, BMF-Schreiben vom 09.05.2008, BStBl I, 675).

Wird der Strom nicht an den Netzbetreiber geliefert, sondern unmittelbar für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (z.B. Verwendung in der eigenen Arztpraxis oder für steuerfreie Vermietungsumsätze), ist insoweit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Verwendet der Anlagenbetreiber den erzeugten Strom unmittelbar für seinen der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, ist insoweit ein Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. Wird der Strom nur teilweise für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist die Vorsteuer aufzuteilen (§ 15 Abs. 4 UStG). Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der unterschiedlich verwendeten Strommengen (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).

Wird der Direktverbrauch (vgl. Tz. 2.1) nach § 33 Abs. 2 EEG a.F. vergütet, wird der dezentral verbrauchte Strom durch den Netzbetreiber an den Anlagenbetreiber zurück geliefert. Aus der Rücklieferung des selbst verbrauchten Stroms steht dem Anlagenbetreiber kein Vorsteuerabzug zu, wenn er den Strom für unternehmensfremde Zwecke verbraucht. Die Rücklieferung erfolgt unmittelbar in den privaten Bereich.

Wird der dezentral verbrauchte Strom im Unternehmen für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, verwendet, kann die Vorsteuer abgezogen werden (z.B. Nebenleistung zu steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen).

#### **4.1 Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Stromspeichers**

Wird eine Photovoltaikanlage mit einer Batterie zur Speicherung des Stroms angeschafft, liegt ein einheitliches Zuordnungsobjekt vor. Photovoltaikanlagen bestehen regelmäßig aus einer Vielzahl von Einzelkomponenten, die leitungs- und schaltungstechnisch verbunden sind und umsatzsteuerlich bei einer gemeinsamen Anschaffung einen einheitlichen Gegenstand bilden. Für die Frage der unternehmerischen Mindestnutzung kommt es auf die Verwendung des insgesamt erzeugten Stroms an.

Wird die Batterie erst nachträglich angeschafft (nachträgliche Herstellungskosten), liegt ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor (Abschn. 15.2c Abs. 9 UStAE). Ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Batterie ist nicht zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu weniger als 10% für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verbraucht wird.

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

Nach den Regelungen in der USt-Kartei vom 28.01.2009 zu § 2 Abs. 1 UStG S 7104 Karte 2 berechtigten Aufwendungen für eine für den Einbau der Photovoltaikanlage erforderliche Dachsanierung insoweit zum Vorsteuerabzug, als sie im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage stehen. Dieser Anteil konnte mit 50% der von der Photovoltaikanlage bedeckten Dachfläche geschätzt werden. Die Regelung gilt für Leistungen, die vor dem 01.01.2011 bezogen wurden.

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 19.07.2011, XI R 29/10, BStBl II 2012, 438; XI R 21/10, BStBl II 2012, 434 und XI R 29/09, BStBl II 2012, 430)<sup>5</sup> richtet sich der Vorsteuerabzug sowohl bei Herstellungskosten (z.B. Carport, Holzschuppen) als auch bei

<sup>5</sup> VersorgungW 2012, 53 (Leitsätze) m. Anm. Kronawitter = DokNr. 12001377

Erhaltungsmaßnahmen (z.B. Dachneueindeckung) nach der Verwendung des gesamten Bauwerks. Hierbei kommt es auf die Verwendung der inneren Nutzfläche und auf die Verwendung der Dachflächen an. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Vermietungsumsätze (Dachfläche zum Betrieb einer Photovoltaikanlage, Vermietung des Bauwerks). Werden tatsächlich keine Umsätze erzielt, sind die fiktiven Vermietungsumsätze anzusetzen. Nach den Erfahrungen der Finanzämter in Baden-Württemberg werden für solche Dachflächen häufig keine Flächenmieten vereinbart, sondern anhand der erzeugten Energiemenge ein Preis für die überlassene Dachfläche festgelegt. Daraus ergeben sich Mietpreise zwischen 0,60 € bis zu 4 €/m<sup>2</sup> Dachfläche im Jahr bzw. zwischen 20 € bis 38 € je installiertem kWh (Leistung) im Jahr (vgl. auch [www.deutsche-dachboerse.de](http://www.deutsche-dachboerse.de); [www.photovoltaiik-web.de](http://www.photovoltaiik-web.de); [www.solaranlagen-portal.de](http://www.solaranlagen-portal.de); [www.bauen.de](http://www.bauen.de)). Bei Ermittlung des Verhältnisses der Mieten kann für die Vermietung der Dachfläche zum Betrieb einer Photovoltaikanlage von einer Jahresmiete von maximal 3 €/m<sup>2</sup> der von der Photovoltaikanlage bedeckten Dachfläche ausgegangen werden. Legt der Unternehmer der Berechnung eine höhere Miete zugrunde, hat er den Ansatz nachzuweisen.

Beträgt danach die unternehmerische Nutzung des Gebäudes weniger als 10%, liegt nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG keine Lieferung für das Unternehmen vor. Ein Vorsteuerabzug ist somit insgesamt - auch im Umfang der unternehmerischen Nutzung - unzulässig.

Wird ein Bauwerk errichtet, das mindestens zu 10% für unternehmerische Zwecke genutzt wird, kann der Unternehmer das Bauwerk insgesamt dem Unternehmen zuordnen und die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG abziehen, soweit sie nicht nach § 15 Abs. 1b UStG vom Abzug ausgeschlossen ist. Bei Nutzung des Bauwerks auch für nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S. vgl. Abschn. 3.4 Abs. 5a Satz 3 und Abs. 6 UStAE.

Nur bei Sanierungsmaßnahmen, die zur Errichtung der Photovoltaikanlage aus statischen Gründen erforderlich sind (z.B. Dachverstärkung, Stützbalken), ist die Vorsteuer insgesamt abzugsfähig.

## **5. Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG**

Der Berichtigungszeitraum für eine auf das Dach aufgesetzte Photovoltaikanlage beträgt grundsätzlich fünf Jahre, da sie kein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist. Dachintegrierte Anlagen sind Gebäudebestandteile für die der Berichtigungszeitraum zehn Jahre beträgt (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG). Das gilt unabhängig davon, ob die Anlagen Betriebsvorrichtungen sind oder ertragsteuerlich als solche gelten (Abschn. 15a.3 Abs. 1 Satz 3 UStAE, BFH-Urteil vom 14.07.2010, XI R 9/09, BStBl II, 1086).

Nutzungsänderungen, die zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs während des Berichtigungszeitraums führen können, sind z.B. der steuerfreie Verkauf einer dachintegrierten Photovoltaikanlage oder der Übergang zur Kleinunternehmerregelung.

## **6. Veräußerung der Photovoltaikanlage**

Bei einer Veräußerung der Photovoltaikanlage liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn der Erwerber das Unternehmen des Verkäufers fortführt (Eintritt des Erwerbers in den Stromeinspeisungsvertrag des Verkäufers). Hat der veräußernde Unternehmer mehrere Unternehmensbereiche, ist die Veräußerung der Photovoltaikanlage eine Teilbetriebsveräußerung.

Liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor und wird nur die Photovoltaikanlage veräußert, ist der Umsatz steuerpflichtig. Wird die Photovoltaikanlage zusammen mit dem Grundstück veräußert, ist zu unterscheiden, ob es sich um eine Aufdachanlage oder um eine dachintegrierte Anlage handelt. Der Verkauf der auf dem Dach aufgesetzten Anlage fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG. Steuerschuldner für die Umsatzsteuer aus der Veräußerung der aufgesetzten Anlage ist der Verkäufer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Dachintegrierte Photovoltaikanlagen sind bewertungsrechtlich Gebäudebestandteile. Bei der Veräußerung eines Grundstücks mit dachintegrierter Photovoltaikanlage ist das auf die Photovoltaikanlage entfallende Entgelt Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung. Die Veräußerung ist insgesamt nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. Auf die Steuerbefreiung kann verzichtet werden (§ 9 Abs. 1 und 3 UStG). Wird nur für die Veräußerung der dachintegrierten Anlage auf die Steuerbefreiung verzichtet, ist ein einheitlicher Kaufpreis in einen Grundstücksanteil und einen Anteil für die Anlage aufzuteilen. Die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Veräußerung wird vom Erwerber geschuldet (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG).

### **Beispiel 3**

*Der Unternehmer V veräußert seine bisher selbst genutzte Werkhalle mit einer Aufdachanlage an den Unternehmer E. Von dem Kaufpreis entfallen 800.000 € auf das Grundstück und 119.000 € auf die Photovoltaikanlage. Es liegt keine Geschäftsveräußerung vor. V verzichtet im notariellen Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.*

*Der Verkauf der Photovoltaikanlage ist originär steuerpflichtig. Steuerschuldner für die Umsatzsteuer von 19.000 € ist V. Diese ist von V gesondert in Rechnung zu stellen.*

*Der Verkauf des Grundstücks ist aufgrund der Option steuerpflichtig. Nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 i.V. mit Abs. 5 UStG schuldet E die Umsatzsteuer. Ein gesonderter Steuerausweis ist nach § 14a Abs. 5 UStG nicht zulässig.*

## **7. Dachvermietung zum Betrieb einer Photovoltaikanlage**

Die Vermietung einer Dachfläche an den Betreiber einer Photovoltaikanlage ist eine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung. Auf die Steuerbefreiung kann unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 und 2 UStG verzichtet werden.

### **7.1 Übernahme der Dachsanierungskosten durch den Anlagenbetreiber**

Übernimmt der Mieter des Daches die Kosten für eine Dachsanierung, ist die Kostenübernahme Gegenleistung für die Überlassung der Dachfläche zum Betreiben der Photovoltaikanlage (tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG).

#### **7.1.1 Folgen beim Anlagenbetreiber**

Der Anlagenbetreiber kann den vollen Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen der Dachsanierung (Werklieferung) beanspruchen, soweit die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

Nach den Regelungen im BMF-Schreiben vom 23.07.1986 (BStBl I, 432) zum Bauen auf fremden Grund und Boden erfolgt eine sofortige Weiterlieferung der Dachsanierung an den Grundstückseigentümer. Versteuert der Anlagenbetreiber nach vereinbarten Entgelten

(Sollversteuerung), entsteht die Umsatzsteuer für die Lieferung der Dachsanierung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Werklieferung ausgeführt wurde (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG).

#### **Beispiel 4**

*Grundstückseigentümer E vereinbart mit P, dass er P eine bestimmte Dachfläche zur Errichtung einer Photovoltaikanlage für die Dauer von 20 Jahren überlässt. P übernimmt hierfür die Sanierung des Daches und wendet 60.000 € zzgl. 11.400 € Umsatzsteuer auf. Die Sanierung ist am 01.07.01 abgeschlossen. P nutzt die Dachfläche seit dem 01.07.01.*

*P ist zum Abzug der für die Sanierungskosten des Daches angefallenen Umsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt. Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten wird die Dachsanierung sofort an den Grundstückseigentümer weitergeliefert. Bemessungsgrundlage für die Weiterlieferung ist der Betrag von 60.000 €. Somit heben sich Vorsteuerabzug und Umsatzsteuer für die Weiterlieferung auf.*

### **7.1.2 Folgen beim Eigentümer des Grundstücks (Vermieter)**

Der Eigentümer des Grundstücks überlässt entgeltlich Dachflächen für die Errichtung und den Betrieb der Photovoltaikanlage. Gegenleistung für die Vermietung ist die Dachsanierung. Die Überlassung ist grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Ein Vorsteuerabzug aus der Weiterlieferung der Dachsanierung an den Grundstückseigentümer ist somit nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

Wird auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG verzichtet (Option), ist die erhaltene Werklieferung im Zeitpunkt der Fertigstellung eine Anzahlung für die Dachverpachtung. Die Anzahlung ist sowohl bei der Besteuerung nach vereinbarten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG) als auch nach vereinnahmten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG) im Zeitpunkt der Weiterlieferung zu versteuern. Gleichzeitig kann der Grundstückseigentümer den Vorsteuerabzug aus der Lieferung der Dachsanierung beanspruchen, wenn ein Ausweis der Umsatzsteuer in einer ordnungsgemäßen Rechnung erfolgt ist.

#### **Beispiel 5**

*Grundstückseigentümer E vereinbart mit P, dass er P eine bestimmte Dachfläche zur Errichtung einer Photovoltaikanlage für die Dauer von 20 Jahren überlässt. P übernimmt hierfür die Sanierung des Daches und wendet 60.000 € zzgl. 11.400 € Umsatzsteuer auf. Die Sanierung ist am 01.07.01 abgeschlossen. P nutzt die Dachfläche seit dem 01.07.01. E verzichtet für die Dachvermietung auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.*

*Die Dachsanierung wird am 01.07.01 an E geliefert. E kann somit den Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG für die Weiterlieferung der Dachsanierung beanspruchen, wenn P die Umsatzsteuer in einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung ausgewiesen hat. Gleichzeitig hat er die Anzahlung auf die steuerpflichtige Grundstücksvermietung der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Da es sich um eine Anzahlung handelt, ist es für die Entstehung der Umsatzsteuer für die Dachüberlassung gleichgültig, ob E nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten besteuert. Somit heben sich Vorsteuerabzug und Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Grundstücksvermietung auf.*