



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 19. September 2014

**- E-Mail-Verteiler U 1 -**

**- E-Mail-Verteiler U 2 -**

BETREFF **Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen  
Abschaffung des Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG durch die EEG-Novelle  
zur Photovoltaik 2012;  
BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012, XI R 3/10, <sup>1</sup>**

GZ **IV D 2 - S 7124/12/10001-02**

DOK **2014/0763346**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

## **I. EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012**

### **1. Wegfall des Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG**

Durch die EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012 wurde der Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG für dezentral verbrauchten Strom aus Photovoltaikanlagen abgeschafft. Hiervon sind Photovoltaikanlagen betroffen, die seit dem 1. April 2012 in Betrieb genommen worden sind und nicht unter die Übergangsvorschrift nach § 66 Abs. 18a EEG fallen (neue Photovoltaikanlagen). Betreiber dieser neuen Photovoltaikanlagen erhalten vom Netzbetreiber für den dezentral (selbst) verbrauchten Strom keine Vergütung. Die nicht vergütete Strommenge kann selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angedient werden. Die Fiktion einer Hin- und Rücklieferung des dezentral verbrauchten Stroms gilt nur noch für sog. Bestandsanlagen, bei denen der Eigenverbrauchsbonus weiterhin gezahlt wird.

### **2. Marktintegrationsmodell (§ 33 Abs. 1 EEG)**

Das Marktintegrationsmodell gilt für Photovoltaikanlagen, die eine installierte Leistung von mehr als 10 kW bis einschließlich 1 000 kW haben, nach dem 31. März 2012 in Betrieb genommen worden sind und nicht unter die Übergangsvorschrift in § 66 Abs. 18 EEG fallen.

<sup>1</sup>Das Urteil wird zeitgleich im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Durch das Marktintegrationsmodell wird die jährlich förderfähige Strommenge ab 1. Januar 2014 auf 90 % begrenzt (§ 33 Abs. 1 in Verbindung mit § 66 Abs. 19 EEG).

Die Ermittlung der genauen Höhe der förderfähigen Strommenge erfolgt anhand der Jahresendabrechnung. Dazu muss der Anlagenbetreiber dem Netzbetreiber die im Kalenderjahr insgesamt in der Anlage erzeugte Strommenge mitteilen und nachweisen (§ 33 Abs. 5 EEG). Der Nachweis erfolgt durch entsprechende Messeinrichtungen, z. B. durch einen Stromzähler, der eigens die erzeugte Strommenge erfasst. Kommt der Anlagenbetreiber der Pflicht zum Nachweis der erzeugten Strommenge nicht nach, so wird als insgesamt erzeugte Strommenge die am Einspeisepunkt gemessene, tatsächlich eingespeiste Strommenge angenommen (§ 33 Abs. 5 zweiter Halbsatz EEG).

Das Marktintegrationsmodell gilt nicht für kleine Photovoltaikanlagen bis 10 kW, größere Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von über 1 000 kW und alle Photovoltaikanlagen auf Freiflächen oder sonstigen baulichen Anlagen nach § 32 Abs. 1 EEG. Diese Anlagen benötigen daher keine Zähler für den erzeugten Strom. Die Berechnung der Vergütung für diese Anlagen richtet sich ausschließlich nach der gemessenen am Netzverknüpfungspunkt eingespeisten Strommenge.

## **II. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung neuer Photovoltaikanlagen (Inbetriebnahme seit dem 1. April 2012)**

### **1. Lieferung an den Netzbetreiber**

Nach § 8 Abs. 1 EEG ist der Netzbetreiber grundsätzlich verpflichtet, den gesamten angebotenen Strom aus erneuerbaren Energien vorrangig abzunehmen. Diese Verpflichtung besteht nach § 8 Abs. 2 EEG auch, wenn die Anlage nicht an das Netz des Netzbetreibers, sondern an das Netz eines Anlagenbetreibers oder eines Dritten, der nicht Netzbetreiber im Sinne des EEG ist, angeschlossen ist und der Strom daher nicht physisch, sondern mittels kaufmännisch-bilanzieller Weitergabe durch das Netz des Anlagenbetreibers oder des Dritten dem Netzbetreiber angeboten wird.

Die Stromlieferung des Betreibers einer neuen Photovoltaikanlage (vgl. I. 1.) an den Netzbetreiber umfasst umsatzsteuerrechtlich den physisch eingespeisten und den kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom. Der dezentral verbrauchte Strom wird nach EEG nicht vergütet und ist nicht Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber.

## 2. Vorsteuerabzug des Anlagenbetreibers

Photovoltaikanlagen stellen einheitliche Gegenstände dar, für die die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. Januar 2012, BStBl I S. 60, und vom 2. Januar 2014, BStBl I S. 119, gelten. Der Betreiber einer Photovoltaikanlage ist danach grundsätzlich nur im Umfang der (beabsichtigten) unternehmerischen Verwendung der Anlage zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 UStAE), sofern die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erreicht wird. Eine teilunternehmerische Verwendung der Anlage liegt vor, wenn der erzeugte Strom teilweise gegen Entgelt eingespeist bzw. für andere eigenunternehmerische Tätigkeiten des Anlagenbetreibers verwendet wird und der verbleibende Strom vom Betreiber dezentral für nichtunternehmerische Zwecke (unternehmensfremde und / oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) verbraucht wird. Zum Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage in Auftrag gibt, vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 8 Beispiele 1 und 2 UStAE.

Soweit die nichtunternehmerische Verwendung der Photovoltaikanlage eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE) betrifft, ist eine Zuordnung der Anlage zum Unternehmen nicht möglich. Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage ist insoweit ausgeschlossen (§ 15 Abs. 1 UStG). Die erforderliche Vorsteueraufteilung ist nach dem Verhältnis der betreffenden Strommengen vorzunehmen; zur Ermittlung der dezentral verbrauchten Strommenge siehe II. 4.

Im Fall einer teilunternehmerisch unternehmensfremden (privaten) Nutzung hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht und kann den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage geltend machen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zum Ausgleich unterliegt der dezentral (privat) verbrauchte Strom der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. II. 3. Buchstabe b und II. 4.). Stellt eine Batterie zur Speicherung des Stroms im Einzelfall umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 9 UStAE), ist ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung der Batterie nicht zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu weniger als 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verbraucht wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

## 3. Verwendung des dezentral verbrauchten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke

Wird der dezentral verbrauchte Strom für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, ist für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung zu unterscheiden, ob der Strom für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. oder aber für unternehmensfremde (private) Zwecke verbraucht wird.

### a) Verwendung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.

Soweit der mit einer neuen Photovoltaikanlage erzeugte Strom dezentral für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. des Anlagenbetreibers verbraucht wird, tritt grundsätzlich keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ein, da die Photovoltaikanlage insoweit nicht dem Unternehmen zugeordnet werden kann und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine Wertabgabenbesteuerung ist jedoch vorzunehmen, wenn und soweit sich die Nutzung des erzeugten Stroms für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. erhöht. Bei Erhöhung der unternehmerischen Verwendung des Stroms kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen in Betracht (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE).

b) Verwendung für unternehmensfremde Zwecke

Hat der Anlagenbetreiber die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmen zugeordnet und nutzt er den erzeugten Strom zum Teil für unternehmensfremde (private) Zwecke, unterliegt der dezentral verbrauchte Strom insoweit der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

4. Bemessungsgrundlage, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG

Nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bemisst sich die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten. Auch bei im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen ist grundsätzlich der (fiktive) Einkaufspreis maßgebend. Ist der hergestellte Gegenstand eine Sonderanfertigung, für die ein Marktpreis nicht ermittelbar ist, oder lässt sich aus anderen Gründen ein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand nicht ermitteln, sind die Selbstkosten anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012, XI R 3/10, BStBl 20XX II S.XXX).

Führt der dezentral verbrauchte Strom zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungsgrundlage der (fiktive) Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen ist. Sofern der Betreiber seinen Strombedarf allein durch den dezentralen Verbrauch deckt, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des Stromgrundversorgers anzusetzen. Bei der Ermittlung des fiktiven Einkaufspreises ist ein ggf. zu zahlender Grundpreis mit zu berücksichtigen. Die Beweis- und Feststellungslast für die Ermittlung und die Höhe des fiktiven Einkaufspreises obliegt dem Photovoltaikanlagenbetreiber. Die Höhe des dezentral verbrauchten Stroms wird durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt. Neue Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 10 kW bis einschließlich 1 000 kW verfügen auf Grund des Marktintegrationsmodells über eine entsprechende Messeinrichtung (z. B. Stromzähler), die die erzeugte Strommenge erfasst.

Betreiber von Photovoltaikanlagen, für die das Marktintegrationsmodell keine Anwendung findet (z. B. Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung bis 10 kW), sind nach dem EEG nicht verpflichtet, die insgesamt erzeugte Strommenge nachzuweisen. Aus Vereinfachungsgründen kann die erzeugte Strommenge in diesen Fällen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp (jährlich erzeugte Kilowattstunden pro Kilowatt installierter Leistung) geschätzt werden. Im Falle einer unterjährigen Nutzung (z. B. Defekt, Ausfall) ist die Volllaststundenzahl entsprechend zeitanteilig anzupassen. Weist der Anlagenbetreiber die tatsächlich erzeugte Strommenge nach (z. B. durch einen Stromzähler oder Wechselrichter), ist dieser Wert maßgebend. Diese Grundsätze gelten sinngemäß für Anlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 10 kW bis einschließlich 1 000 kW, bei denen der Betreiber seiner Nachweispflicht im Rahmen des Marktintegrationsmodells nicht nachkommt (vgl. I. 2.).

### B e i s p i e l:

Photovoltaikanlagenbetreiber P lässt zum 1. 1. 01 auf dem Dach seines Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 5 kW installieren (Inbetriebnahme nach dem 31. März 2012, keine Anwendung des § 66 Abs. 18a EEG). Die Anschaffungskosten betragen 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer. P beabsichtigt bei Anschaffung, ca. 20 % des erzeugten Stroms privat zu verbrauchen. Im Jahr 01 speist P 3 900 kWh Strom ein. P kann die insgesamt erzeugte Strommenge nicht nachweisen. Zur Deckung des eigenen Strombedarfs bezieht P zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen zu einem Preis von 25 Cent pro kWh (Bruttopreis) zzgl. eines monatlichen Grundpreises von 6,55 € (Bruttopreis)

P erbringt mit der Einspeisung des Stroms eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung an den Netzbetreiber. Der dezentral (selbst) verbrauchte Strom wird nach EEG nicht vergütet und ist nicht Gegenstand der Stromlieferung an den Netzbetreiber. Die Photovoltaikanlage wird teilunternehmerisch genutzt. Da die teilunternehmerische Nutzung in einer unternehmensfremden (privaten) Nutzung besteht, hat P das Wahlrecht, die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmen zuzuordnen und den vollen Vorsteuerbetrag in Höhe von 1 900 € aus der Anschaffung geltend zu machen. In diesem Fall führt der dezentrale Stromverbrauch zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, die für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung wie folgt zu berechnen ist:

Da P die insgesamt erzeugte Strommenge nicht nachweisen kann, ist diese anhand einer Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp mit 5 000 kWh (5 kW installierte Leistung x 1 000 kWh) zu schätzen. Hiervon hat P 3 900 kWh Strom eingespeist, sodass der dezentrale Verbrauch im Jahr 01 1 100 kWh beträgt. Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis maßgebend. Als fiktiver Einkaufspreis ist der Netto-Strompreis in Höhe von 21 Cent pro kWh (25 Cent / 1,19) sowie der Netto-Grundpreis von monatlich 5,50 € (6,55 € / 1,19) anzusetzen, den P an das Energieversorgungsunternehmen bezahlt. Die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Satz 1

Nr. 1 UStG beträgt im Jahre 01 somit 297 € (1 100 kWh x 21 Cent zzgl. 12 Monate x 5,50 €); es entsteht Umsatzsteuer in Höhe von 56,43 € (297 € x 19 %).

Für das Voranmeldungsverfahren hat P die Aufteilung durch eine sachgerechte Schätzung (z. B. Aufteilungsverhältnisse des Vorjahres) zu ermitteln, die ggf. im Voranmeldungsverfahren oder in der Jahreserklärung anzupassen ist.

### **III. Direktvermarktung**

#### **1. Marktprämienmodell**

Der Betreiber einer Anlage zur Produktion von Strom aus erneuerbaren Energien kann unter Verzicht auf die Einspeisevergütung nach EEG den erzeugten Strom auch direkt durch Lieferung an einen Dritten (Stromhändler, Letztverbraucher oder über die Strombörse) vermarkten.

Da das erzielbare Entgelt für die direkt vermarktete Stromlieferung derzeit noch unter dem Vergütungsanspruch nach dem EEG liegt, wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2012 das sog. Marktprämienmodell eingeführt. In dem Marktprämienmodell erhält der Anlagenbetreiber als Anreiz für die Direktvermarktung neben dem vom belieferten Abnehmer zu zahlenden Entgelt unter den Voraussetzungen des § 33g EEG in Verbindung mit Anlage 4 zum EEG eine Marktprämie und des § 33i EEG in Verbindung mit Anlage 5 zum EEG eine Flexibilitätsprämie, welche vom jeweiligen (Verteil-) Netzbetreiber ausgezahlt werden. Bestandteil der Marktprämie ist die Managementprämie zur Abgeltung des Mehraufwandes aus der Direktvermarktung. Bei den Prämien handelt es sich jeweils um echte, nichtsteuerbare Zuschüsse.

#### **2. Einschaltung eines Dritten bei der Prämienabwicklung**

Die Prämien sind auch als echte, nichtsteuerbare Zuschüsse zu qualifizieren, wenn der Anlagenbetreiber einen Dritten (z. B. Stromhändler, Stromvermarkter oder sog. Prämienabwickler) mit der Prämienabwicklung beauftragt und dieser Dritte neben der eigentlichen Vermarktung auch die Beantragung sowie Zahlungsabwicklung der von dem Netzbetreiber zu zahlenden Prämien übernimmt und die Prämien an den Anlagenbetreiber einschließlich des Entgelts für die Stromlieferung weiterreicht. Gesetzlich anspruchsberechtigt in Bezug auf die Prämien bleibt nach dem EEG auch in diesen Fällen der Anlagenbetreiber. Behält der Dritte einen Teil der dem Anlagenbetreiber zustehenden Prämien für seine Tätigkeit ein, handelt es sich dabei regelmäßig um Entgeltzahlungen für eine selbständige steuerbare Leistung des Dritten.

#### **3. Ausgleich zwischen Netzbetreibern und Übertragungsnetzbetreibern nach § 35 EEG**

Die jeweiligen vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber sind nach § 35 Abs. 1a EEG zum Ausgleich für die nach §§ 33g und 33i EEG ausgezahlten Prämien gegenüber den (Verteil-)Netzbetreibern verpflichtet. Bei diesen Ausgleichszahlungen handelt es sich nicht um Entgelte für steuerbare Leistungen.

Der Übertragungsnetzbetreiber ist nach § 35 Abs. 1 EEG weiter verpflichtet, den Bezug der geförderten Strommenge vom (Verteil-)Netzbetreiber mit dem Betrag zu vergüten, den der (Verteil-)Netzbetreiber auf der Vorstufe als Einspeisevergütung nach § 16 EEG an den Anlagenbetreiber geleistet hat. Diese Beträge stellen das Entgelt für die tatsächlich erbrachten Stromlieferungen des (Verteil-)Netzbetreibers an den Übertragungsnetzbetreiber dar.

Wird der (Verteil-)Netzbetreiber nach § 18 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 der Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) von der Zahlung vermiedener Netzentgelte zugunsten des Anlagenbetreibers befreit, da die Stromeinspeisung nach § 16 EEG vergütet oder in den Formen des § 33b Nr. 1 oder Nr. 2 EEG direkt vermarktet wird (Marktprämienmodell oder Grünstromprivileg), hat nach § 35 Abs. 2 EEG der (Verteil-)Netzbetreiber insoweit einen Ausgleich an den Übertragungsnetzbetreiber zu leisten. Bei diesen Ausgleichszahlungen handelt es sich nicht um Entgelte für steuerbare Leistungen.

#### **IV. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von KWK-Anlagen**

Eine Kraft-Wärme-Kopplungsanlage (KWK-Anlage) dient der Erzeugung von elektrischer und thermischer Energie in einem Block.

##### **1. Dezentraler Stromverbrauch**

Der dezentral verbrauchte Strom wird bei KWK-Anlagen unverändert nach § 4 Abs. 3a KWKG gefördert, sodass weiterhin von einer fiktiven Hin- und Rücklieferung des dezentral verbrauchten Stroms auszugehen ist. Umsatzsteuerrechtlich wird - wie bisher - die gesamte vom Anlagenbetreiber erzeugte Strommenge zunächst an den Netzbetreiber geliefert. Soweit der Anlagenbetreiber Strom unter Inanspruchnahme der Vergütung nach § 4 Abs. 3a KWKG dezentral verbraucht, liegt umsatzsteuerrechtlich eine (Rück-) Lieferung des Netzbetreibers an ihn vor.

##### **2. Verwendung selbst erzeugter Wärme für nichtunternehmerische Zwecke**

Verwendet der KWK-Anlagenbetreiber selbst erzeugte Wärme für nichtunternehmerische Zwecke (unternehmensfremde und/oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.), gelten die Ausführungen zu II. 2. bis 4. entsprechend.

Führt die nichtunternehmerische Verwendung der Wärme zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungsgrundlage grundsätzlich der (fiktive) Einkaufspreis für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). Von einem gleichartigen Gegenstand in diesem Sinne ist auszugehen, wenn die Wärme im Zeitpunkt der Entnahme für den KWK-Anlagenbetreiber ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012, XI R 3/10, BStBl 20XX II S. XXX). Kann danach die

selbsterzeugte Wärme im Zeitpunkt des Bedarfs ohne erheblichen Aufwand unter Berücksichtigung der individuellen Umstände am Ort des Verbrauches durch eine gleichartige, einzukaufende Wärme ersetzt und der (fiktive) Einkaufspreis ermittelt werden, ist dieser Wert anzusetzen. Der Ansatz eines Fernwärmepreises setzt daher den tatsächlichen Anschluss an das Fernwärmenetz eines Energieversorgungsunternehmens voraus. Einkaufspreise für andere Energieträger (z. B. Elektrizität, Heizöl oder Gas) kommen als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nur dann in Betracht, wenn eine Wärmeerzeugung auf deren Basis keine aufwändigen Investitionen voraussetzt, die Inbetriebnahme der anderen Wärmeerzeugungsanlage (z. B. Heizöl-Wärmetherme) jederzeit möglich ist und der Bezug des anderen Energieträgers (z. B. Heizöl) ohne weiteres bewerkstelligt werden kann. Die Einbeziehung von Wärmenutzungskonzepten (z.B. Biomasse-Container, Contracting-Vereinbarungen oder mobile Wärmespeicher) scheidet regelmäßig aus, da diese Heizmethoden aufwändige Investitionen voraussetzen und damit die so erzeugte Wärme für den KWK-Anlagenbetreiber im Zeitpunkt des Bezugs der selbsterzeugten Wärme nicht ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbsterzeugte Wärme.

Ist nach den dargestellten Voraussetzungen ein (fiktiver) Einkaufspreis nicht feststellbar, sind die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Die Selbstkosten umfassen alle vorsteuerbelasteten und nichtvorsteuerbelasteten Kosten, die für die Herstellung der jeweiligen Wärmemenge im Zeitpunkt der Entnahme unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse vor Ort anfallen würden. Hierzu gehören neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auch die laufenden Aufwendungen, wie z. B. die Energieträgerkosten zur Befuerung der Anlage (Erdgas etc.) oder die Aufwendungen zur Finanzierung der Anlage. Wird die KWK-Anlage mit Gas aus einer eigenen Biogasanlage des Unternehmers betrieben, sind die Produktionskosten des Biogases ebenfalls in die Selbstkosten einzubeziehen. Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen anzusetzen ist, zu verteilen.

Die Selbstkosten sind im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energien in der einheitlichen Messgröße kWh aufzuteilen (sog. energetische Aufteilungsmethode). Andere Aufteilungsmethoden, z. B. exergetische Allokations- oder Marktwertmethode, kommen nicht in Betracht. Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer die unentgeltliche Wärmeabgabe nach dem bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis des jeweiligen Vorjahres auf Basis der jährlichen Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (sog. Energiedaten) bemisst. Die Ausführungen zur Anpassung im Voranmeldungsverfahren oder in der Jahreserklärung in II. 4 gelten beim Ansatz des maßgeblichen Fernwärmepreises entsprechend.

### 3. Verbilligte Abgabe von Wärme an nahe stehende Personen

Liefert der KWK-Anlagenbetreiber Wärme an eine nahe stehende Person, ist die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG zu prüfen (vgl. Abschnitt 10.7 UStAE). Die

Bemessungsgrundlage wird nach § 10 Abs. 5 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bestimmt, wenn das tatsächliche Entgelt niedriger als die Kosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ist. Der Umsatz bemisst sich jedoch höchstens nach dem marktüblichen Entgelt. Marktübliches Entgelt ist der gesamte Betrag, den ein Leistungsempfänger an einen Unternehmer zahlen müsste, um die betreffende Leistung zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Daher sind für die Ermittlung des marktüblichen Entgelts (Marktpreis) die konkreten Verhältnisse am Standort des Energieverbrauches, also im Regelfall des Betriebs des Leistungsempfängers, entscheidend. Die Ausführungen zu IV. 2. zum fiktiven Einkaufspreis gelten sinngemäß. Ist danach ein marktübliches Entgelt nicht feststellbar, sind die Kosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG maßgeblich. Auf die Anwendung der Vereinfachungsregelung nach IV. Nr. 2 wird verwiesen.

#### 4. KWK-Bonus für Bestandsanlagen

Betreiber von Blockheizkraftwerken, welche unter die Übergangsvorschrift des § 66 EEG fallen, erhalten vom Netzbetreiber eine erhöhte Vergütung für den von ihnen gelieferten Strom, soweit die im Blockheizkraftwerk erzeugte Wärme nach Maßgabe der Anlage 3 zum EEG in der bis zum ab 31. Dezember 2011 geltenden Fassung genutzt wird (sog. KWK-Bonus).

Bei dem Bonus handelt es sich um ein zusätzliches gesetzlich vorgeschriebenes Entgelt für die Stromlieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber und damit nicht um ein Entgelt von dritter Seite für die Lieferung von selbst erzeugter Wärme. Hinsichtlich der Wärmenutzung wird auf die Ausführungen zu IV. 2 und 3 verwiesen.

#### V. **Wiederverkäufereigenschaft des Anlagenbetreibers**

Bei Lieferungen von Elektrizität (Strom) durch einen im Inland ansässigen Unternehmer ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe b in Verbindung mit Abs. 5 Satz 4 UStG, wenn er und der liefernde Unternehmer Wiederverkäufer von Elektrizität im Sinne des § 3g Abs. 1 UStG sind. Zum Begriff des Wiederverkäufers von Elektrizität im Sinne des § 3g Abs. 1 UStG vgl. Abschnitt 3g.1 Abs. 2 und 3 UStAE. Hiernach ist ein Unternehmer Wiederverkäufer, wenn dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb der Elektrizität in deren Lieferung besteht und dessen eigener Verbrauch von untergeordneter Bedeutung ist. Eine Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb von Elektrizität besteht dann in deren Lieferung, wenn der Unternehmer mehr als die Hälfte der von ihm erworbenen Menge weiterveräußert. Die im Unternehmen selbst erzeugte Menge an Elektrizität bleibt nach Abschn. 3g.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE für die Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft unberücksichtigt. Betreiber von dezentralen Stromgewinnungsanlagen (z. B. Photovoltaik- bzw. Windkraftanlagen, Biogas-Blockheizkraftwerke) sind daher regelmäßig keine Wiederverkäufer von Elektrizität im Sinne des § 3g UStG (vgl. Abschnitt 13b.3a Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStAE).

Besteht die Tätigkeit des Anlagenbetreibers sowohl im Erwerb als auch in der Herstellung von Strom zur anschließenden Veräußerung, ist bei der Beurteilung der Wiederverkäufer-eigenschaft ausschließlich das Verhältnis zwischen erworbenen und veräußerten Strom-mengen maßgeblich. Werden daher mehr als die Hälfte der zuvor erworbenen Strommengen weiterveräußert, erfüllt der Unternehmer die Wiederverkäufereigenschaft im Sinne des § 3g UStG. Ist er danach Wiederverkäufer von Strom, fallen auch die Lieferungen der selbsterzeugten Strommengen an einen anderen Wiederverkäufer unter die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe b UStG.

#### Beispiel:

A produziert als Betreiber einer dezentralen Stromgewinnungsanlage 50 Einheiten Strom und veräußert diese 50 Einheiten insgesamt an einen anderen Anlagenbetreiber W. W produziert ebenfalls 50 Einheiten Strom. Die darüber hinaus erworbenen 50 Einheiten des A werden zusammen mit den selbsterzeugten 50 Einheiten (= 100 Einheiten) von W an einen Direktvermarkter (= Wiederverkäufer) veräußert.

Da A ausschließlich die selbst erzeugten Strommengen veräußert und darüber hinaus keine weiteren Strommengen mit dem Ziel der Veräußerung erworben hat, ist er kein Wiederverkäufer von Strom im Sinne des § 3g UStG. W hingegen ist Wiederverkäufer im Sinne des § 3g UStG, da er mehr als die Hälfte der zuvor erworbenen Stromeinheiten (hier: 50, mithin 100 %) weiterveräußert. Die gesamte Stromlieferung des W an den Direktvermarkter unterliegt daher den Regelungen des § 13b UStG. Dass in der veräußerten Strommenge auch selbst produzierte Stromeinheiten enthalten sind, ist unerheblich.

## VI. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch BMF-Schreiben vom 27. August 2014 - IV D 3 - S 7279/11/10001-03 (2014/654357), BStBl I S. xxxx, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. In Abschnitt 1.7 wird nach Absatz 4 folgender Absatz 5 angefügt:

**„(5) <sup>1</sup>Zahlungen des Übertragungsnetzbetreibers an den (Verteil-)Netzbetreiber nach § 35 Abs. 1 EEG stellen Entgeltzahlungen dar, da diesen Beträgen tatsächliche Stromlieferungen gegenüberstehen. <sup>2</sup>Ausgleichszahlungen des Übertragungsnetzbetreibers nach § 35 Abs. 1a EEG für die vom (Verteil-)Netzbetreiber nach §§ 33g und 33i EEG gezahlten Prämien vollziehen sich hingegen nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches. <sup>3</sup>Hat der Netzbetreiber nach § 35 Abs. 2 EEG einen Ausgleich an den Übertragungsnetzbetreiber für vermiedene Netzentgelte zu leisten, da die Stromeinspeisung nach § 16 EEG vergütet oder in den Formen des § 33b Nr. 1 oder Nr. 2 EEG direkt vermarktet wird (Marktprämienmodell oder Grünstromprivileg), handelt es sich bei diesen Ausgleichszahlungen nicht um Entgelte für steuerbare Leistungen.“**

2. Abschnitt 2.5 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Absatz 2 werden folgende Zwischenüberschriften sowie die neuen Absätze 3 und 4 eingefügt:

**„Wiederverkäufereigenschaft des Anlagenbetreibers**

(3) <sup>1</sup>Betreiber von dezentralen Stromgewinnungsanlagen (z.B. Photovoltaik- bzw. Windkraftanlagen, Biogas-Blockheizkraftwerke) sind regelmäßig keine Wiederverkäufer von Elektrizität (Strom) im Sinne des § 3g UStG (vgl. Abschnitt 13b.3a Abs. 2 Sätze 3 und 4). <sup>2</sup>Zum Begriff des Wiederverkäufers von Elektrizität im Sinne des § 3g Abs. 1 UStG vgl. Abschnitt 3g.1 Abs. 2 und 3. <sup>3</sup>Besteht die Tätigkeit des Anlagenbetreibers sowohl im Erwerb als auch in der Herstellung von Strom zur anschließenden Veräußerung, ist bei der Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft ausschließlich das Verhältnis zwischen erworbenen und veräußerten Energiemengen maßgeblich. <sup>4</sup>Werden daher mehr als die Hälfte der zuvor erworbenen Strommengen weiterveräußert, erfüllt der Unternehmer die Wiederverkäufereigenschaft im Sinne des § 3g UStG. <sup>5</sup>Ist er danach Wiederverkäufer von Strom, fallen auch die Lieferungen der selbsterzeugten Strommengen an einen anderen Wiederverkäufer unter die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe b UStG.

**B e i s p i e l:**

<sup>1</sup>A produziert als Betreiber einer dezentralen Stromgewinnungsanlage 50 Einheiten Strom und veräußert diese 50 Einheiten insgesamt an einen anderen Anlagenbetreiber W. <sup>2</sup>W produziert ebenfalls 50 Einheiten Strom. <sup>3</sup>Die darüber hinaus erworbenen 50 Einheiten des A werden zusammen mit den selbsterzeugten 50 Einheiten (= 100 Einheiten) von W an einen Direktvermarkter (= Wiederverkäufer) veräußert.

<sup>4</sup>Da A ausschließlich die selbst erzeugten Strommengen veräußert und darüber hinaus keine weiteren Strommengen mit dem Ziel der Veräußerung erworben hat, ist dieser kein Wiederverkäufer im Sinne des § 3g UStG. <sup>5</sup>W hingegen ist Wiederverkäufer im Sinne des § 3g UStG, da er mehr als die Hälfte der zuvor erworbenen Stromeinheiten (hier: 50, mithin 100 %) weiterveräußert. <sup>6</sup>Die gesamte Stromlieferung des W an den Direktvermarkter unterliegt daher den Regelungen des § 13b UStG. <sup>7</sup>Dass in der veräußerten Strommenge auch selbst produzierte Stromeinheiten enthalten sind, ist unerheblich.

**Photovoltaikanlagen (Anwendung des EEG in der bis zum 31. 3. 2012 geltenden Fassung)**

(4) <sup>1</sup>Für Photovoltaikanlagen, die vor dem 1. 4. 2012 in Betrieb genommen wurden (§ 66 Abs. 18 EEG) oder unter die Übergangsvorschrift nach § 66 Abs. 18a EEG fallen, gelten die Regelungen des EEG in der bis zum 31. 3. 2012 geltenden Fassung. <sup>2</sup>Bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung dieser Photovoltaikanlagen sind die nachfolgenden Absätze 5 bis 8 zu beachten.“

- b) Die bisherigen Absätze 3 bis 6 werden die neuen Absätze 5 bis 8.
- c) Nach dem neuen Absatz 8 werden folgende Zwischenüberschrift und folgende Absätze 9 bis 16 eingefügt:

**„Photovoltaikanlagen (Anwendung des EEG in der ab 1. 4. 2012 geltenden Fassung)**

(9) <sup>1</sup>Für Photovoltaikanlagen, die nach dem 31. 3. 2012 in Betrieb genommen wurden und nicht unter die Übergangsvorschrift nach § 66 Abs. 18a EEG fallen, gilt das EEG in der ab 1. 4. 2012 geltenden Fassung. <sup>2</sup>Bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung dieser Photovoltaikanlagen sind die nachfolgenden Absätze 10 bis 16 zu beachten.

(10) <sup>1</sup>Die Stromlieferung des Betreibers einer Photovoltaikanlage an den Netzbetreiber umfasst umsatzsteuerrechtlich den physisch eingespeisten und den kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom. <sup>2</sup>Der dezentral verbrauchte Strom wird nach EEG nicht vergütet und ist nicht Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber.

(11) <sup>1</sup>Der Betreiber einer Photovoltaikanlage ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. <sup>2</sup>Wird der erzeugte Strom nur zum Teil unternehmerisch (z.B. zur entgeltlichen Einspeisung) und im Übrigen im Rahmen des dezentralen Verbrauchs nichtunternehmerisch verwendet, liegt eine teilunternehmerische Verwendung vor, die grundsätzlich nur im Umfang der unternehmerischen Verwendung zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2), sofern die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>3</sup>Zum Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage in Auftrag gibt, vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 8 Beispiele 1 und 2.

(12) <sup>1</sup>Soweit eine Photovoltaikanlage für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet wird (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a), ist eine Zuordnung der Anlage zum Unternehmen nicht möglich. <sup>2</sup>Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage ist insoweit ausgeschlossen. <sup>3</sup>Die erforderliche Vorsteueraufteilung ist nach dem Verhältnis der betreffenden Strommengen vorzunehmen; zur Ermittlung der dezentral verbrauchten Strommenge vgl. Absatz 16. <sup>4</sup>Erhöht sich die Nutzung des dezentralen Stromverbrauchs für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S., unterliegt die Erhöhung der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. <sup>5</sup>Bei Erhöhung der unternehmerischen Verwendung des erzeugten Stroms, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen in Betracht (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7). <sup>6</sup>Zum Berichtigungszeitraum vgl. Abschnitt 15a.3 Abs. 2.

(13) <sup>1</sup>Besteht die nichtunternehmerische Verwendung der Photovoltaikanlage in einer unternehmensfremden (privaten) Nutzung, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht und kann den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage geltend machen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Zum Ausgleich unterliegt der dezentral (privat) verbrauchte Strom der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

(14) Stellt eine Batterie zur Speicherung des Stroms im Einzelfall umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 9), ist ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung der Batterie nicht zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu weniger als 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verbraucht wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

(15) <sup>1</sup>Führt der dezentral verbrauchte Strom zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungs-

grundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 12. 12. 2012, XI R 3/10, BStBl 20XX II S. xxx).<sup>2</sup>Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als (fiktiver) Einkaufspreis anzusetzen ist.<sup>3</sup>Sofern der Betreiber seinen Strombedarf allein durch den dezentralen Verbrauch deckt, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des Stromgrundversorgers anzusetzen.<sup>4</sup>Bei der Ermittlung des fiktiven Einkaufspreises ist ein ggf. zu zahlender Grundpreis mit zu berücksichtigen.<sup>5</sup>Die Beweis- und Feststellungslast für die Ermittlung und die Höhe des fiktiven Einkaufspreises obliegt dem Photovoltaikanlagenbetreiber.

(16) <sup>1</sup>Die Höhe des dezentral verbrauchten Stroms wird durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt.<sup>2</sup>Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 10 kW bis einschließlich 1 000 kW müssen nach dem EEG über eine entsprechende Messeinrichtung verfügen (z.B. Stromzähler), die die erzeugte Strommenge erfasst.<sup>3</sup>Bei Photovoltaikanlagen, für die diese Verpflichtung nach dem EEG nicht gilt (z.B. Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung bis 10 kW), kann die erzeugte Strommenge aus Vereinfachungsgründen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp (jährlich erzeugte Kilowattstunden pro Kilowatt installierter Leistung) geschätzt werden.<sup>4</sup>Im Falle einer unterjährigen Nutzung (z.B. Defekt, Ausfall) ist die Volllaststundenzahl entsprechend zeitanteilig anzupassen.<sup>5</sup>Sofern der Anlagenbetreiber die tatsächlich erzeugte Strommenge nachweist (z.B. durch einen Stromzähler), ist dieser Wert maßgebend.

#### **B e i s p i e l:**

<sup>1</sup>Photovoltaikanlagenbetreiber P lässt zum 1. 1. 01 auf dem Dach seines Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von 5 kW installieren (Inbetriebnahme nach dem 31. 3. 2012, keine Anwendung des § 66 Abs. 18a EEG).<sup>2</sup>Die Anschaffungskosten betragen 10 000 €zzgl. 1 900 €Umsatzsteuer.<sup>3</sup>P beabsichtigt bei Anschaffung ca. 20 % des erzeugten Stroms privat zu verbrauchen.<sup>4</sup>Im Jahr 01 speist P Strom in Höhe von 3 900 kWh ein.<sup>5</sup>P kann die insgesamt erzeugte Strommenge nicht nachweisen.<sup>6</sup>Zur Deckung des eigenen Strombedarfs bezieht P zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen zu einem Preis von 25 Cent pro kWh (Bruttopreis) zzgl. eines monatlichen Grundpreises von 6,55 €(Bruttopreis).

<sup>7</sup>P erbringt mit der Einspeisung des Stroms eine Lieferung an den Netzbetreiber.<sup>8</sup>Der dezentral (selbst) verbrauchte Strom wird nach EEG nicht vergütet und ist nicht Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber.<sup>9</sup>Die Photovoltaikanlage wird teilunternehmerisch genutzt.<sup>10</sup>Da die nichtunternehmerische Verwendung in einer unternehmensfremden (privaten) Nutzung besteht, hat P das Wahlrecht, die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmen zuzuordnen und den vollen Vorsteuerbetrag in Höhe von 1 900 €aus der Anschaffung geltend zu machen.<sup>11</sup>In diesem Fall führt der dezentrale Verbrauch zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, die wie folgt zu berechnen ist:

<sup>12</sup>Da P die insgesamt erzeugten Strommenge nicht nachweisen kann, ist diese anhand einer Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp mit 5 000 kWh (5 kW installierte Leistung x 1 000 kWh) zu schätzen.<sup>13</sup>Hiervon hat P 3 900 kWh eingespeist, sodass der dezentrale Verbrauch im Jahr 01 1 100 kWh beträgt.<sup>14</sup>Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis maßgebend.<sup>15</sup>Als fiktiver Einkaufspreis ist der Netto-Strompreis in Höhe von 21 Cent (25 Cent / 1,19) sowie der Netto-

**Grundpreis von monatlich 5,50 € anzusetzen. <sup>16</sup>Die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG beträgt im Jahr 01 somit 297 € (1 100 kWh x 21 Cent zzgl. 12 Monate x 5,50 €); es entsteht Umsatzsteuer in Höhe von 56,43 € (297 € x 19 %).**“

d) Die bisherigen Absätze 7 und 8 werden die neuen Absätze 17 und 18.

e) In dem neuen Absatz 17 wird Satz 2 wie folgt gefasst:

„<sup>2</sup>Hinsichtlich der Beurteilung des Direktverbrauchs bei KWK-Anlagen sind die Grundsätze der Absätze 6 und 7 für die Beurteilung des Direktverbrauchs bei Photovoltaikanlagen (**Anwendung des EEG in der bis zum 31. 3. 2012 geltenden Fassung**) entsprechend anzuwenden.“

f) Nach dem neuen Absatz 18 werden folgende Zwischenüberschriften und folgende Absätze 19 bis 22 eingefügt:

#### **„KWK-Bonus**

(19) Erhält der Betreiber eines Blockheizkraftwerkes, welches unter die Übergangsvorschrift des § 66 EEG fällt, vom Netzbetreiber eine erhöhte Vergütung für den von ihm gelieferten Strom, soweit die im Blockheizkraftwerk erzeugte Wärme nach Maßgabe der Anlage 3 zum EEG in der bis zum ab 31. 12. 2011 geltenden Fassung genutzt wird (sog. KWK-Bonus), handelt es sich bei dem Bonus um ein zusätzliches gesetzlich vorgeschriebenes Entgelt für die Stromlieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber und damit nicht um ein Entgelt von dritter Seite für die Lieferung von selbst erzeugter Wärme.

#### **Entnahme von Wärme**

(20) <sup>1</sup>Verwendet der KWK-Anlagenbetreiber selbst erzeugte Wärme für nichtunternehmerische Zwecke (unternehmensfremde und/oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.), gelten die Absätze 11 bis 13 entsprechend. <sup>2</sup>Sofern die nichtunternehmerische Verwendung der Wärme zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG führt, ist für die Bemessungsgrundlage grundsätzlich der (fiktive) Einkaufspreis für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). <sup>3</sup>Von einem gleichartigen Gegenstand in diesem Sinne ist auszugehen, wenn die Wärme im Zeitpunkt der Entnahme für den KWK-Anlagenbetreiber ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme (vgl. BFH-Urteil vom 12. 12. 2012, XI R 3/10, BStBl 20XX II S. XXX). <sup>4</sup>Kann danach die selbsterzeugte Wärme im Zeitpunkt des Bedarfs ohne erheblichen Aufwand unter Berücksichtigung der individuellen Umstände am Ort des Verbrauches durch eine gleichartige, einzukaufende Wärme ersetzt und der (fiktive) Einkaufspreis ermittelt werden, ist dieser Wert anzusetzen. <sup>5</sup>Der Ansatz eines Fernwärmepreises setzt daher den tatsächlichen Anschluss an das Fernwärmenetz eines Energieversorgungsunternehmens voraus.

(21) <sup>1</sup>Einkaufspreise für andere Energieträger (z. B. Elektrizität, Heizöl oder Gas) kommen als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nur dann in Betracht, wenn eine Wärmeerzeugung auf deren Basis keine aufwändigen Investitionen voraussetzt, die Inbetriebnahme der anderen Wärmeerzeugungsanlage (z. B. Heizöl-Wärmetherme) jederzeit möglich ist und der Bezug des anderen Energieträgers (z. B. Heizöl) ohne weiteres bewerkstelligt werden kann. <sup>2</sup>Die Einbeziehung von Wärmenutzungskonzepten (z.B. Biomasse-Container, Contracting-Vereinbarungen oder mobile Wärmespeicher) scheidet

regelmäßig aus, da diese Heizmethoden aufwändige Investitionen voraussetzen und damit die so erzeugte Wärme für den KWK-Anlagenbetreiber im Zeitpunkt des Bezugs der selbst-erzeugten Wärme nicht ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbsterzeugte Wärme.

(22) <sup>1</sup>Ist ein (fiktiver) Einkaufspreis nicht feststellbar, sind die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 12. 2012, XI R 3/10, BStBl 20XX II S. XXX). <sup>2</sup>Die Selbstkosten umfassen alle vorsteuerbelasteten und nichtvorsteuerbelasteten Kosten, die für die Herstellung der jeweiligen Wärmemenge im Zeitpunkt der Entnahme unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse vor Ort anfallen würden. <sup>3</sup>Hierzu gehören neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auch die laufenden Aufwendungen, wie z.B. die Energieträgerkosten zur Befuerung der Anlage (Erdgas etc.) oder die Aufwendungen zur Finanzierung der Anlage. <sup>4</sup>Wird die KWK-Anlage mit Gas aus einer eigenen Biogasanlage des Unternehmers betrieben, sind die Produktionskosten des Biogases ebenfalls in die Selbstkosten einzubeziehen. <sup>5</sup>Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen anzusetzen ist, zu verteilen. <sup>6</sup>Die Selbstkosten sind grundsätzlich im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energien in der einheitlichen Messgröße kWh aufzuteilen (sog. energetische Aufteilungsmethode). <sup>7</sup>Andere Aufteilungsmethoden, z.B. exergetische Allokations- oder Marktwertmethode, kommen nicht in Betracht. <sup>8</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer die unentgeltliche Wärmeabgabe nach dem bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis des jeweiligen Vorjahres auf Basis der jährlichen Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (sog. Energiedaten) bemisst.“

- g) Der bisherige Absatz 9 wird neuer Absatz 23 und wird folgt gefasst:

„(23) <sup>1</sup>Wird die mittels Kraft-Wärme-Kopplung erzeugte Wärme an einen Dritten geliefert, ist Bemessungsgrundlage für diese Lieferung grundsätzlich das vereinbarte Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG). <sup>2</sup>Handelt es sich bei dem Dritten um eine nahe stehende Person, ist die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG zu prüfen (vgl. Abschnitt 10.7). <sup>3</sup>Die Bemessungsgrundlage wird nach § 10 Abs. 5 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bestimmt, wenn das tatsächliche Entgelt niedriger als die Kosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ist. <sup>4</sup>Der Umsatz bemisst sich jedoch höchstens nach dem marktüblichen Entgelt. <sup>5</sup>Marktübliches Entgelt ist der gesamte Betrag, den ein Leistungsempfänger an einen Unternehmer zahlen müsste, um die betreffende Leistung zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. <sup>6</sup>Daher sind für die Ermittlung des marktüblichen Entgelts (Marktpreis) die konkreten Verhältnisse am Standort des Energieverbrauches, also im Regelfall des Betriebs des Leistungsempfängers, entscheidend. <sup>7</sup>Die Ausführungen in Absatz 15 zum fiktiven Einkaufspreis gelten sinngemäß. <sup>8</sup>Ist danach ein marktübliches Entgelt nicht feststellbar, sind die Kosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG maßgeblich. <sup>9</sup>Auf die Anwendung der Vereinfachungsregelung nach Absatz 22 Satz 8 wird hingewiesen.“

- h) Nach dem neuen Absatz 23 wird folgende Zwischenüberschrift und folgender Absatz 24 eingefügt:

## „Prämien für die Direktvermarktung

(24) <sup>1</sup>Anstelle der Inanspruchnahme der gesetzlichen Einspeisevergütung nach dem EEG können Betreiber von Anlagen zur Produktion von Strom aus erneuerbaren Energien den erzeugten Strom auch direkt vermarkten (durch Lieferung an einen Stromhändler oder -versorger bzw. an einen Letztverbraucher oder durch Vermarktung an der Strombörse). <sup>2</sup>Da der erzielbare Marktpreis für den direkt vermarkteten Strom in der Regel unter der Einspeisevergütung nach dem EEG liegt, erhält der Anlagenbetreiber als Anreiz für die Direktvermarktung ab dem 1. 1. 2012 von dem jeweiligen Einspeisenetzbetreiber unter den Voraussetzungen des § 33g EEG in Verbindung mit Anlage 4 zum EEG eine Marktprämie einschließlich einer Managementprämie und des § 33i EEG in Verbindung mit Anlage 5 zum EEG eine Flexibilitätsprämie. <sup>3</sup>Die Managementprämie wird zur Abgeltung des mit der Direktvermarktung verbundenen Vermarktungsaufwandes gewährt. <sup>4</sup>Bei den Prämien handelt es sich jeweils um echte, nichtsteuerbare Zuschüsse. <sup>5</sup>Dies gilt auch, wenn der Anlagenbetreiber einen Dritten mit der Vermarktung des Stroms beauftragt, dieser Dritte neben der eigentlichen Vermarktung auch die Beantragung sowie Zahlungsabwicklung der von dem Netzbetreiber zu zahlenden Prämien übernimmt und die Prämien an den Anlagenbetreiber einschließlich des Entgelts für die Stromlieferung weiterreicht. <sup>6</sup>Behält der Dritte einen Teil der dem Anlagenbetreiber zustehenden Prämien für seine Tätigkeit ein, handelt es sich dabei regelmäßig um Entgeltzahlungen für eine selbständige steuerbare Leistung des Dritten.“

i) Die bisherigen Absätze 10 und 11 werden gestrichen.

3. Abschnitt 3g.1 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 3 wird folgender neuer Satz 4 eingefügt:

„<sup>4</sup>Zur Wiederverkäufereigenschaft eines Betreibers von dezentralen Stromgewinnungsanlagen vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 3.“

b) Die bisherigen Sätze 4 bis 7 werden die neuen Sätze 5 bis 8.

4. Abschnitt 10.2 Abs. 7 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 5 wird folgender neuer Satz 6 eingefügt:

„<sup>6</sup>Ebenso stellen Marktprämie einschließlich Managementprämie (§ 33g EEG) bzw. Flexibilitätsprämie (§ 33i EEG) echte, nichtsteuerbare Zuschüsse dar, vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 24.“

b) Die bisherigen Sätze 6 und 7 werden die neuen Sätze 7 und 8.

5. Abschnitt 10.6 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Die Sätze 2 bis 4 werden durch die folgenden Sätze 2 bis 6 ersetzt:

„<sup>2</sup>Dieser fiktive Einkaufspreis entspricht in der Regel dem - auf der Handelsstufe des Unternehmers ermittelbare -Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Entnahme. <sup>3</sup>Bei im

eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen ist ebenfalls grundsätzlich der fiktive Einkaufspreis maßgebend. <sup>4</sup>Ist der hergestellte Gegenstand eine Sonderanfertigung, für die ein Marktpreis nicht ermittelbar ist, oder lässt sich aus anderen Gründen ein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand nicht ermitteln, sind die Selbstkosten anzusetzen zum Zeitpunkt des Umsatzes (vgl. BFH-Urteil vom 12. 12 2012, XI R 3/10, BStBl 20XX II S. xxx). <sup>5</sup>Diese umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozess bis zum Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendungen entstandenen Ausgaben; dabei sind auch die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Kosten in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. <sup>6</sup>Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Unternehmensgegenstandes, soweit dieser der Fertigung des unentgeltlich zugewendeten Gegenstandes gedient hat, auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen anzusetzen ist, zu verteilen.“

b) Die bisherigen Sätze 5 und 6 werden die neuen Sätze 7 und 8.

c) Nach dem neuen Satz 8 wird folgender Satz 9 angefügt:

„<sup>9</sup>Zur Frage der Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe von Wärme, die durch eine KWK-Anlage erzeugt wird, vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 20 bis 22.“

6. Abschnitt 10.7 Abs. 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Zur Mindestbemessungsgrundlage im Fall der Lieferung von Wärme, die durch eine **KWK-Anlage** erzeugt wird, vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 23.“

7. Abschnitt 13b.3a Abs. 2 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„<sup>4</sup>Betreiber von dezentralen Stromgewinnungsanlagen (z.B. Photovoltaik- bzw. Windkraftanlagen, Biogas-Blockheizkraftwerke) sind **regelmäßig** keine Wiederverkäufer von Elektrizität im Sinne des § 3g UStG (vgl. **Abschnitt 2.5 Abs. 3**).“

8. In Abschnitt 15.2d Abs. 1 Nr. 12 wird die Angabe „Abschnitt 2.5 Abs. 11“ durch die Angabe „Abschnitt 2.5 Abs. **20 Satz 1** ersetzt.

## VII. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens gelten in allen offenen Fällen. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn

- für Zwecke des Vorsteuerabzuges entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 6. November 2012, BStBl I S. 1095, eine Berichtigung der Rechnung unterbleibt, sofern für vor dem 1. Januar 2013 erfolgte Stromlieferungen die Markt- bzw. Flexibilitätsprämie als Entgeltbestandteil unter Ausweise von Umsatzsteuer abgerechnet worden ist;

- die Beteiligten bei Zahlungen von vermiedenen Netzentgelten einvernehmlich von einer Minderungen des Entgelts für die vom (Verteil-)Netzbetreiber an den Übertragungsnetzbetreiber erfolgten Stromlieferungen ausgegangen sind, sofern die Zahlungen auf Grundlage der bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Fassung des § 35 Abs. 2 EEG erfolgt sind;
  
- der Unternehmer die Bemessung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG eines im Unternehmen selbsthergestellten Gegenstandes auf Grundlage der Selbstkosten vorgenommen hat, sofern die Entnahme des Gegenstandes vor dem 1. Januar 2015 erfolgt ist.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag