

Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen

Anmerkungen zum [BMF, Schreiben vom 19. 9. 2014 - IV D 2 - S 7124/12/10001-02](#)

Durch die sog. EEG-Novelle aus dem Jahr 2012 wurde u. a. der Eigenverbrauchsbonus (§ 33 Abs. 2 EEG) abgeschafft. Hieraus ergaben sich unterschiedliche Fragestellungen aus umsatzsteuerlicher Sicht. Hierzu hat das BMF nun mit [Schreiben vom 19. 9. 2014](#) Stellung genommen. Dabei wurde auch das [BFH-Urteil vom 12. 12. 2012 - XI R 3/10](#) berücksichtigt. Die Neuregelungen betreffen im Kern sog. Neuanlagen, d. h. Anlagen, welche seit dem 1. 4. 2012 in Betrieb genommen wurden.

A. Hintergrund

Durch die EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012 wurde u. a. der Eigenverbrauchsbonus (§ 33 Abs. 2 EEG) für dezentral verbrauchten Strom abgeschafft. Dies betrifft neue Photovoltaikanlagen, welche seit dem 1. 4. 2012 in Betrieb genommen wurden und nicht unter die Übergangsvorschrift (§ 66 Abs. 18a EEG) fallen.

Betreiber von Neuanlagen erhalten vom Netzbetreiber für den dezentral (selbst) verbrauchten Strom keine Vergütung mehr. Dieser Strom kann vom Betreiber selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angegliedert werden. Die Fiktion der Hin- und Rücklieferung dezentral verbrauchten Stroms gilt jedoch für Bestandsanlagen weiterhin; für diese wird nach wie vor der Eigenverbrauchsbonus gezahlt.

II. Vorsteuerabzug des Anlagenbetreibers

Aus umsatzsteuerlicher Sicht stellen Photovoltaikanlagen einheitliche Gegenstände dar. Somit gelten die Grundsätze der [BMF-Schreiben vom 2. 1. 2012](#) (BStBl 2012 I S. 60) und [vom 2. 1. 2014](#) (BStBl 2014 I S. 119). Dem Betreiber steht somit grds. der Vorsteuerabzug nur im Umfang der (beabsichtigten) unternehmerischen Verwendung der Anlage zu. Dies gilt, sofern die 10 %-Grenze i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erreicht wird.

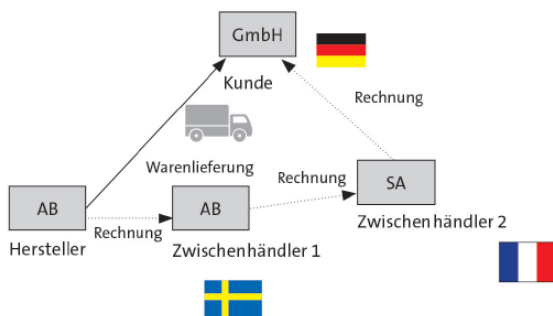
Wird die Anlage vollständig unternehmerisch genutzt (z. B. durch Einspeisung in das Netz eines Netzbetreibers und Verwendung des dezentral verbrauchten Stroms zur Produktion im eigenen Unternehmen), ist die Anlage vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot).

Klar strukturierte Beiträge mit direkten Verlinkungen zu Urteilen, Richtlinien und Gesetzen.

E. Kann die Dreiecksregelung auch angewendet werden, wenn die Reihe mehr als drei Personen umfasst?

Die Lieferketten in Reihengeschäften bestehen zunehmend aus mehr als drei Beteiligten.

Beispiel 4



Daraus ergibt sich die Frage, ob die Dreiecksregelung dennoch angewendet werden kann.

I. Unionsrecht

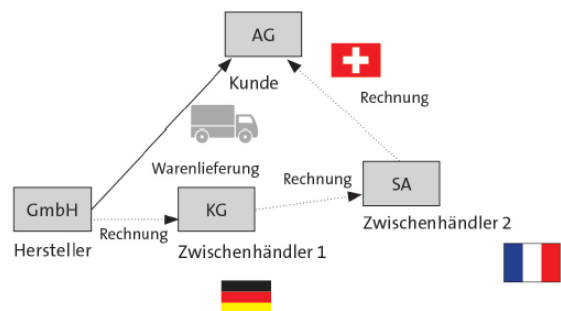
Das Unionsrecht enthält hierzu keine Aussage. Allerdings ist aus

Person versendet werden, als den Ort des Beginns des Transports. Zudem setzt eine innergemeinschaftliche Lieferung einen Transport der Ware in einen anderen Mitgliedstaat durch den Lieferer, den Erwerber oder für deren Rechnung voraus (Art. 138 MwStSystRL).

II. Deutsches Recht

Nach deutschen Grundsätzen ist auch bei Drittlandsgeschäften die „bewegte“ Lieferung zu bestimmen. Es kommt also wieder auf die Frage an, welcher der beteiligten Unternehmer die Ware befördert oder versendet.

Beispiel 5



Das abgebildete Geschäft, bei dem die Ware aus Deutschland in

Bessere Nachvollziehbarkeit komplexer Sachverhalte durch Verbildlichung

ten dem Empfänger überlässt und von diesem andere Paletten gleicher Art und Güte zurückerhält. Diese Verfahren werden insbesondere bei Euro-Paletten angewendet.

Zivilrechtlich liegt diesem Tauschsystem ein Sachdarlehensvertrag nach § 607 BGB zugrunde. Damit handelt es sich umsatzsteuerlich nicht um eine Lieferung, sondern um eine sonstige Leistung i. S. des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Steuerbar sind diese sonstigen Leistungen nur dann, wenn ein Entgelt gezahlt wird. Die klassischen Tauschsysteme lösen in der Regel keine Entgeltzahlungen aus und sind daher nicht steuerbar i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und auch nicht als unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a UStG zu behandeln. Dies soll auch für eventuelle Ausgleichszahlungen bei Leistungsstörungen, z. B. Diebstahl oder Beschädigung, gelten (Stichwort Schadensersatz).

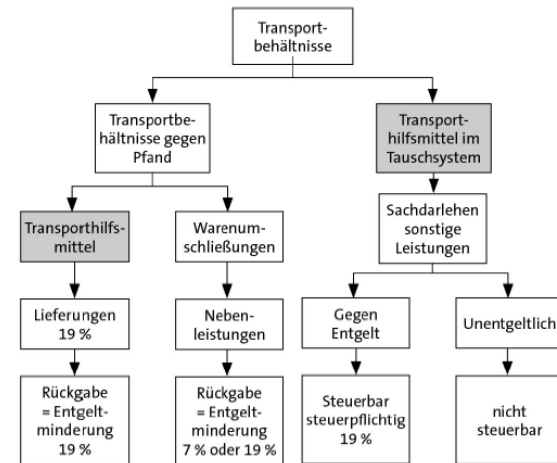
III. Anpassungen durch das BMF-Schreiben vom 20. 10. 2014

Die Regelungen aus dem BMF-Schreiben vom 5. 11. 2013 fanden hinsichtlich der Aufteilung in selbständige Transporthilfsmittel und Warenumschießungen Zuspruch in der Wirtschaft. Insbesondere wurde das Problem der Bestimmung des Steuersatzes bei der Rücknahme von Transporthilfsmitteln gelöst, indem diese nicht mehr als Nebenleistung zur Warenlieferung zu behandeln sind, sondern immer dem Regelsteuersatz unterliegen sollen. Dass die Rückgabe der Transporthilfsmittel als „Rück“-Lieferung behandelt werden sollte, stieß allerdings auf breite Ablehnung. Ursächlich dafür waren der Umstellungsaufwand in den Warenwirtschafts- und Buchhaltungssystemen der betroffenen Unternehmen. Darüber hinaus entständen dadurch Definitivbe-

Damit werden Unternehmen, die bisher noch keine IT-Umstellungen vorgenommen haben, von wesentlichen Aufgaben entlastet und die im vorgenannten Beispiel entstehende Definitivbelastung vermieden.

C. Zusammenfassung der Neuregelungen

Die Auswirkungen der BMF-Schreiben vom 5. 11. 2013 und vom 20. 10. 2014 lassen sich grafisch wie folgt zusammenfassen:



Besonders anschaulich durch viele aussagekräftige Grafiken und Diagramme.

Rechtsprechung

Umsatzsteuer national

schen Vorschrift davon ausgehen, dass sie unabhängig von der Ausführung von Umsätzen allein durch ihre Zweigniederlassung kein im Ausland ansässiger Unternehmer war. Die Abweichung des deutschen Rechts vom Unionsrecht und die damit verbundene Notwendigkeit einer richtlinienkonformen Auslegung waren für die Klägerin kaum vorhersehbar.

Praxishinweis

Für ausländische Unternehmen mit deutschen Betriebsstätten und ihre Berater ist es von großer Bedeutung, frühzeitig und zutreffend festzustellen, auf welchem verfahrensrechtlichen Weg Vorsteuerbeträge gelten gemacht werden können.

Zwar hatte der BFH in seiner Entscheidung vom 7. 3. 2013 - V R 12/12 ausdrücklich auf die Möglichkeit bzw. Pflicht zur Umdeutung von Anträgen und Erklärungen hingewiesen. Allerdings kann bei unzutreffender Annahme des Regelbesteuerungsverfahrens die Umdeutung zu einem fristgerechten Antrag auf Vorsteuervergütung nur dann erfolgen, wenn die Steuererklärung vor Ablauf der Antragsfrist eingereicht wird.

Diese endet für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Antragsteller mit Ablauf des 30. 9. nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist (§ 61 Abs. 2 UStDV). Nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer haben den Antrag innerhalb von sechs Monaten zu stellen (vgl. § 61a UStDV).

Eine Wiedereinsetzung nach § 110 AO ist an enge Vorgaben geknüpft. Nur im Einzelfall kann der Irrtum über die verfahrensrechtliche Situation ausreichen. Im umgekehrten Fall eines irrtümlich abgegebenen Vergütungsantrags ist die

Umdeutung weniger zeitkritisch, da sie im Rahmen der Festsetzungsverjährung nach § 169 AO, ohne Berücksichtigung möglicher Anlauf- oder Ablaufhemmungen (vgl. §§ 170, 171 AO), innerhalb von vier Jahren erfolgen kann.

Sollte eine fristgerechte Antragstellung, wie im Streitfall, nicht mehr möglich sein, sollte jedenfalls ein Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) angestrengt werden. Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass die verfahrensrechtliche Situation, die letztlich durch die unzutreffende Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben in das deutsche Recht entstanden ist, für das Unternehmen eine unbillige Härte darstellen könnte.

Eine höchstrichterliche Entscheidung hierzu liegt, soweit ersichtlich, bislang noch nicht vor. Die Ausführungen des BFH deuten aber darauf hin, dass durchaus Erfolgsaussichten bestehen. Es bleibt im Einzelfall abzuwarten, ob die Finanzverwaltung bereits im außergerichtlichen Verwaltungsverfahren Billigkeitsmaßnahmen ergreift.

AUTOR



Dipl.-Finanzwirtin Ursula Slapio ist Steuerberaterin und Partnerin der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt am Main/Düsseldorf. Sie leitet das bundesweite Kompetenzzentrum „Umsatzsteuer“ der KPMG AG und ist für den Bereich „Strategy, Innovation & Knowledge Management“ verantwortlich.