

Umsatz- und Gewerbesteuer

Ergänzende Übersicht zum Stromvermarktung.Navi

Hinweis zur Nutzung

Der Betrieb von Stromerzeugungsanlagen setzt nicht nur die Einhaltung der jeweils einschlägigen energierechtlichen Vorgaben voraus. Vielmehr muss der Betreiber einer Stromerzeugungsanlage auch prüfen, ob und in welchem Umfang er in seiner Marktrolle auch steuerlichen Pflichten unterliegt. Je nach Variation und gewähltem Marktmodell können hier unterschiedliche Verpflichtungen auftreten. Im Folgenden möchten wir Ihnen einen Überblick zu den möglichen Themen im Rahmen des Umsatzsteuergesetzes (nachfolgend: UStG) und im Rahmen des Gewerbesteuergesetzes (nachfolgend: GewStG) geben. Die Darstellung orientiert sich dabei an den Inhalten des **Stromvermarktung.Navi** zu den energiewirtschaftlichen Pflichten und gibt, wie ebendiese, die Einschätzung der Partnerschaft von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern Becker Büttner Held wieder, die die Informationen im Auftrag der EnergieAgentur.NRW zusammengestellt hat. Diese Zusammenfassung soll einen Überblick über die entsprechenden steuerlichen Tatbestände liefern, die jedoch nicht alle denkbaren Einzelfälle abdecken kann. Die nachfolgende Darstellung dient insoweit nur einer ersten Orientierung und kann eine individuelle Aufklärung durch einen Steuerberater nicht ersetzen.

1. Steuerliche Aspekte für Privathaushalte

Steuerliche Verpflichtungen im Rahmen der Umsatz- oder Gewerbesteuer bestehen bei Privathaushalten in aller Regel nur selten. Diese Situation kann sich aber ändern, wenn sich ein privater Haushalt bzw. eine natürliche Person dazu entscheidet, eine Stromerzeugungsanlage zu betreiben. Je nach Art des Betriebes kann der Betreiber der Anlage sowohl der Umsatzsteuerpflicht als auch der Gewerbesteuerpflicht unterliegen. Ob und in welcher Form Verpflichtungen in diesem Zusammenhang bestehen, richtet sich aber danach, in welcher energiewirtschaftlich geprägten „Marktrolle“ der Anlagenbetreiber tätig ist.

Grundsätzlich lässt sich nach Maßgabe des UStG aber festhalten, dass eine Umsatzsteuer dann abzuführen ist, wenn eine „steuerbare und steuerpflichtige Leistung“ ausgeführt wird (§ 1 UStG). Dies ist – vereinfacht dargestellt – immer dann der Fall, wenn ein entgeltlicher Leistungsaustausch zwischen zwei verschiedenen Personen vorliegt (§ 1 Nr. 1 UStG) und diese Leistung nicht von der Umsatzsteuer befreit ist (§ 4 UStG).

Schuldner der Umsatzsteuer ist dabei grundsätzlich der Leistungserbringer und damit ein Unternehmer (§ 3 und § 13a Abs. 1 Nr.1 UStG). Auch wenn es seltsam anmutet, kann eine Privatperson allein durch den Betrieb einer

Stromerzeugungsanlage zum Unternehmer werden und so den Vorgaben des UStG unterfallen. Zu den Fallkonstellationen im Einzelnen:

1.1. Nutzung des Stroms zur Eigenerzeugung

Errichtet eine Privatperson eine Stromerzeugungsanlage und verbraucht den Strom, welchen er selber in dieser Anlage erzeugt (z.B. Photovoltaikanlage oder KWK-Anlage) auch vollständig selbst, kann der Strom in Einzelfällen EEG-umlagefrei verbraucht werden. In diesem Sachverhalt fehlt es auch an einem Leistungsaustausch und damit an einer steuerbaren Leistung (§ 1 UStG), so dass der „Eigenstromverbrauch“ – zumindest soweit dieser von der EEG-Umlage befreit ist – nicht umsatzsteuerpflichtig ist.

Bereits mit der Novellierung des EEG 2014 hat der Gesetzgeber für eine Vielzahl von Eigenversorgungskonstellationen eine partielle EEG-Umlagepflicht angeordnet; diesen Grundsatz hat er im Rahmen der Novellierung des EEG 2017 fortgeschrieben. Liegt nunmehr ein Tatbestand vor, der trotz Eigenversorgung zu einer Verpflichtung zur Zahlung der EEG-Umlage führt, stellt sich die Frage, ob auf die dann zu zahlende EEG-Umlage eine Umsatzsteuer zu berechnen und an das zuständige Finanzamt abzuführen ist. Eine eindeutige Positionie-

zung der Finanzverwaltung fehlt hier noch. Allerdings sind wir der Auffassung, dass in dieser Konstellation keine Umsatzsteuern anfallen. Insoweit fehlt es hier an einer „steuerbaren Leistung“. Soweit bekannt, stellen zumindest die zur Einziehung der EEG-Umlage teilweise zuständigen Übertragungsnetzbetreiber keine Umsatzsteuer in Rechnung. Insoweit handelt es sich um eine „nicht steuerbare Ausgleichszahlung“.

Soweit Strom also vollständig zur Eigenversorgung genutzt wird oder aber – ohne Erhalt eines Entgeltes (z.B. bei Einspeisung vagabundierenden Stroms) – in ein Netz physikalisch eingespeist wird, entsteht nach unserer Auffassung keine Umsatzsteuerpflicht.

Im Falle der Eigenversorgung ist auch fraglich, ob die Gewerbesteuer zu entrichten ist. Eine Gewerbesteuerpflicht würde aber voraussetzen, dass der Betreiber einer Stromerzeugungsanlage einen stehenden Gewerbebetrieb unterhält (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Aber auch in diesem Zusammenhang sind wir der Auffassung, dass eine natürliche Person, die eine Stromerzeugungsanlage lediglich und vollumfänglich zur Eigenversorgung betreibt, keinen Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG führt.

1.2. Stromeinspeisung ins Netz

Nutzt der Betreiber einer Stromerzeugungsanlage, die Anlage nicht nur zur Eigenversorgung, sondern speist den Strom gegen ein Entgelt (z.B. in Form einer EEG-Vergütung) in ein Stromnetz der allgemeinen Versorgung ein, kann der Betreiber der Anlage je nach Konstellation des Sachverhalts Unternehmer und damit zur Abführung der Umsatzsteuer verpflichtet sein. Dazu im Einzelnen:

a. Einspeisung gegen EEG- oder KWK-Vergütung

Nimmt der Betreiber der Anlage eine physikalische oder kaufmännisch bilanzielle Einspeisung von Strom vor und möchte er für diesen Strom eine Einspeisevergütung nach dem EEG (z.B. für Strom aus einer Photovoltaikanlage) oder nach dem KWKG (z.B. für Strom aus einem Blockheizkraftwerk) haben, so erbringt der Anlagenbetreiber gegenüber dem Netzbetreiber zunächst eine

steuerbare und steuerpflichtige Leistung, so dass er grundsätzlich zur Abführung der Umsatzsteuer auf die erhaltenen finanziellen Leistungen verpflichtet ist. Für die Praxis bestehen hier aber zwei ganz wesentlichen Ausnahmen bzw. Besonderheiten:

- Zunächst sieht das UStG eine Sonderregelung für „Kleinunternehmer“ (§ 19 Abs. 1 UStG) vor. Liegen die Gesamtumsätze im letzten Kalenderjahr unter € 17.500 oder liegen diese im laufenden Kalenderjahr insgesamt unter € 50.000 wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.
- Auch wenn das „Kleinunternehmerprivileg“ nicht erfüllt wird, werden eine Vielzahl von Privatpersonen bisher noch keine Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt abgeführt haben. Dieser Umstand beruht möglicherweise auf der Anwendung des so genannten „reverse charge Verfahrens“. Dies bedeutet, dass nicht der eigentlich Steuerpflichtige die Umsatzsteuer abführt und die in diesem Zusammenhang maßgeblichen Verpflichtungen erfüllt. Vielmehr wird die Umsatzsteuerpflicht verlagert. Dies ist immer dann möglich, wenn es sich beim Leistungsempfänger – hier der Netzbetreiber Anschlussnetzbetreiber – um einen „Wiederverkäufer“ handelt.

Achtung: Die Verlagerung der Umsatzsteuerpflicht befreit umsatzsteuerliche Unternehmer aber nicht von den einschlägigen gesetzlichen Erklärungs-pflichten (§§ 18 ff. UStG). In diesem Rahmen müssen auch Umsätze angegeben werden, die aufgrund der Anwendung des „reverse charge“ Verfahrens bei einem anderen Unternehmer besteuert werden.

Bitte beachten Sie bei einer Bewertung, dass bei der Inanspruchnahme des „Kleinunternehmerprivileges“ (§ 19 UStG) alle umsatzsteuerrelevanten Einnahmen der betroffenen Person die im Gesetz genannten Schwellenwerte nicht überschreiten dürfen. Andernfalls kann die Regelung nicht in Anspruch genommen werden. Bitte beachten Sie auch, dass Ihr vorgelagerter Netzbetreiber nicht zwingend dem „reverse charge Verfahren“ unterfällt. Wir empfehlen Ihnen daher sich rechtzeitig mit

dem Netzbetreiber über die Zahlungsmodalitäten zu verständigen.

Achtung: Wird bei KWK-Anlagen ein dezentraler Stromverbrauch durch den Anlagenbetreiber vorgenommen, wie dies unter dem Regime des § 4 Abs. 3a KWKG 2012 möglich war, wird im Hinblick auf den Stromverbrauch eine „fiktive“ Hin- und Rücklieferung zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber zur Ermittlung der Umsatzsteuer angenommen. Weitere Einzelheiten können Sie einem Hinweisblatt des Bundesministeriums für Finanzen entnehmen (Schreiben vom 06.11.2012 – IV D 2 – S 7127/12/10002).

b. Einspeisung und Erhalt einer Marktprämie

Neben der Möglichkeit Strom gegen die Vereinnahmung einer Vergütung in das Stromnetz einzuspeisen, sieht das EEG bereits seit Längerem die Möglichkeit der „Direktvermarktung mit Marktprämie“ vor. Auch das KWKG wird für diese Vermarktungsform geöffnet. Die Besonderheit bei dieser Vermarktungsform besteht – zumindest im Rahmen des EEG – darin, dass der Betreiber der Stromerzeugungsanlagen aus zwei unterschiedlichen „Quellen“ Geld erhält.

Da der Strom im Rahmen der Direktvermarktung an einen Dritten verkauft werden muss, wird er von diesem Dritten einen vertraglich vereinbarten Strompreis für den gelieferten Strom erhalten. Bei dieser Stromlieferung handelt es sich um einen steuerbaren und steuerpflichtiger Vorgang (§ 1 UStG), so dass in diesem Zusammenhang auch die Umsatzsteuer anfällt.

Achtung: Auch im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Abwicklung der „Direktvermarktung mit Marktprämie“ kann das bereits dargestellte „reverse charge“ Verfahren zur Anwendung gelangen. Daher sollte auch in diesem Zusammenhang eine Abstimmung mit dem Direktvermarktungsunternehmen durchgeführt werden. Neben dem vertraglich vereinbarten Strompreis erhält der Betreiber der Stromerzeugungsanlage vom Netzbetreiber noch eine Marktprämie. Nach Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen (Schreiben vom 6. 11. 2012 – IV D 2 – S 7127/12/10002) handelt es sich bei der Marktprämie um einen echten und nicht steuerbaren

Zuschuss (vgl. dazu auch UStAE 2010 2.5 (zu § 2 UStG)). Dies bedeutet, dass für die Auszahlung der Marktprämie keine Umsatzsteuer anfällt.

c. Folgen für die Gewerbesteuer

Nimmt der Betreiber einer Stromerzeugungsanlage eine Vergütung nach dem EEG oder nach dem KWKG vom Netzbetreiber in Anspruch oder nutzt er das Modell der „Direktvermarktung mit Marktprämie“ so wird der Anlagenbetreiber regelmäßig als Gewerbetreibender (§ 5 GewStG) zu verstehen sein und ist insoweit grundsätzlich verpflichtet, die an Betriebsstätte geltende Gewerbesteuer (inkl. „Hebesatz“) abzuführen. Eine Besonderheit besteht insoweit nur, wenn die „Freibetragsgrenze“ von € 24.500 nicht überschritten wird (§ 11 Abs. 1 GewStG).

1.3. Lieferung des Stroms an Dritte

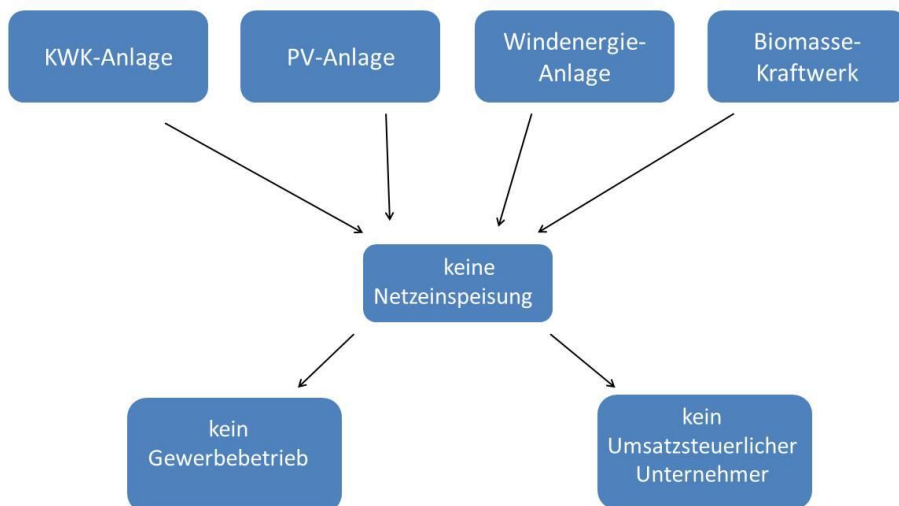
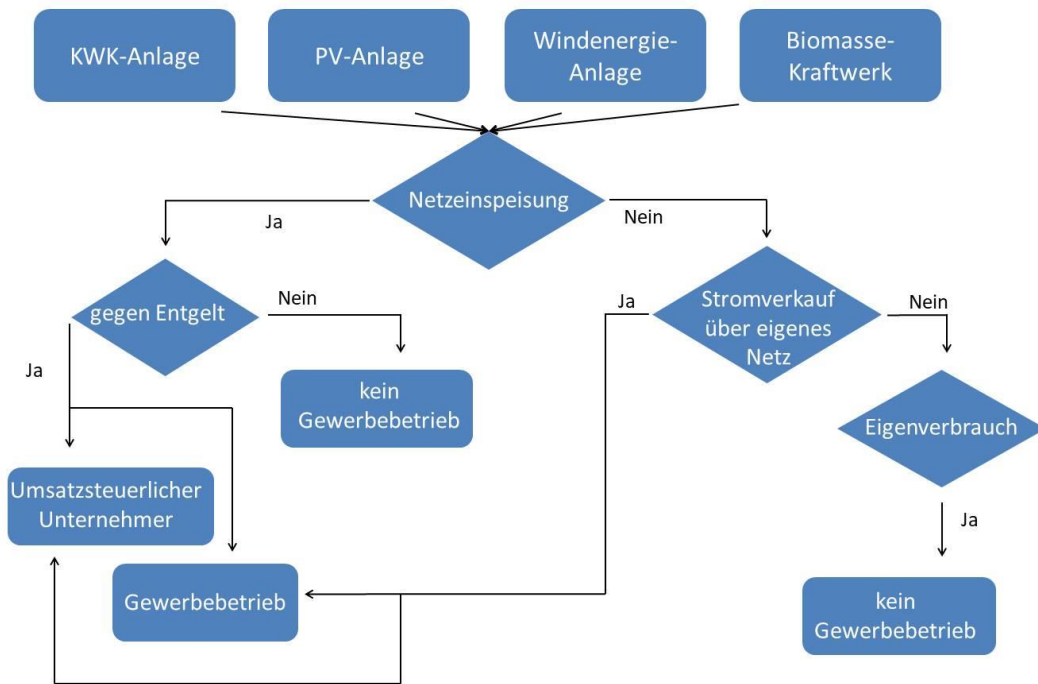
Wird Strom aus einer Stromerzeugungsanlage an Dritte geliefert, so ist der Betreiber der Stromerzeugungsanlage grundsätzlich zur Abführung der Umsatzsteuer verpflichtet. Eine Ausnahme könnte hier in Form des „Kleinunternehmerprivileg“ (§ 19 UStG) vorliegen. Ferner käme noch eine Verlagerung der Umsatzsteuerlast aufgrund des „reverse charge“ Verfahrens in Betracht (§ 13b Abs. 5 Satz 4 UStG).

Der Betreiber der Stromerzeugungsanlage ist insoweit auch als Gewerbetreibender (§ 5 GewStG) zu verstehen, so dass hier an die Abführung der Gewerbesteuer zu denken wäre.

Achtung: Sowohl die Umsatzsteuer als auch die Gewerbesteuer werden schon dann relevant, wenn eine Stromlieferung erfolgt. Dies gilt auch im Falle einer Stromlieferung von Vermieter an den Mieter in einem Gebäude („Mieterstrom“). Eine Einspeisung in das Stromnetz der allgemeinen Versorgung ist für die Entstehung der vorgenannten Steuern gerade nicht erforderlich.

1.4. Vereinfachte schematische Übersicht

Mit der nachfolgenden Übersicht möchten wir Ihnen eine graphische Darstellung der möglichen Auswirkungen auf die Entstehung der Umsatz- und Gewerbesteuer geben:



2. Steuerliche Aspekte für Gewerbetreibende

Die vorstehenden Ausführungen zur Entstehung der Umsatzsteuer gelten dem Grunde nach auch, wenn ein Gewerbetreibender eine Stromerzeugungsanlage in den verschiedenen Marktmodellen betreibt. Insoweit ergeben sich durch die Person des Betreibers keine grundsätzlichen Unterschiede.

Eine Besonderheit bei der umsatzsteuerlichen Bewertung besteht aber bei dem Betrieb von Stromerzeugungsanlagen zur „*Eigenversorgung*“ und der „*Wertabgabenbesteuerung*“ (§ 3 Abs. 1b UStG). Hat ein Unternehmer eine Stromerzeugungsanlage zwar vollständig seinem Unternehmen zugeordnet und wird der Strom für unternehmensfremde Zwecke verbraucht (z.B. für private Nutzung), unterliegt der erzeugte Strom insoweit der „*Wertabgabenbesteuerung*“. Die entsprechende Zuordnung hat auch mögliche Folgen im Rahmen der Ermittlung des „*Vorsteuerabzuges*“ des Gewerbetreibenden. Wegen der Einzelheiten zu den entsprechenden Einordnung nebst Ermittlung der dann maßgeblichen Bemessungsgrundlage erlauben wir uns, Sie auf das einschlägige Hinweisblatt des Bundesministeriums der Finanzen hinzuweisen (Schreiben vom 06.11.2012 – IV D 2 – S 7127/12/10002).

Hinweis: Betreibt ein Unternehmen eine Stromerzeugungsanlage und liefert den dort erzeugten Strom an ein anderes Unternehmen im „*Konzernverbund*“, könnte diese Lieferung als nicht steuerbare Leistung verstanden werden. Dies setzt aber voraus, dass zwischen dem stromerzeugenden Unternehmen einerseits und dem stromverbrauchenden Unternehmen andererseits eines „*umsatzsteuerliche Organshaft*“ besteht (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Bitte beachten Sie, dass die auch Auswirkungen auf die bestehende Möglichkeit eines „*Vorsteuerabzuges*“ haben könnte.

Eine abweichende Bewertung wäre aber im Bereich der Gewerbesteuer vorzunehmen. Insoweit wird jeder Gewerbetreibender dem Grunde nach auch zur Abführung der Gewerbesteuer verpflichtet sein. Infolge des Betriebes einer Stromerzeugungsanlage könnte aber – je nach Sachverhaltskonstellation – noch ein Gewerbebetrieb

neben dem bestehenden Gewerbebetrieb gegründet werden. Dazu im Einzelnen:

2.1. Netzeinspeisung von Strom aus Stromerzeugungsanlagen

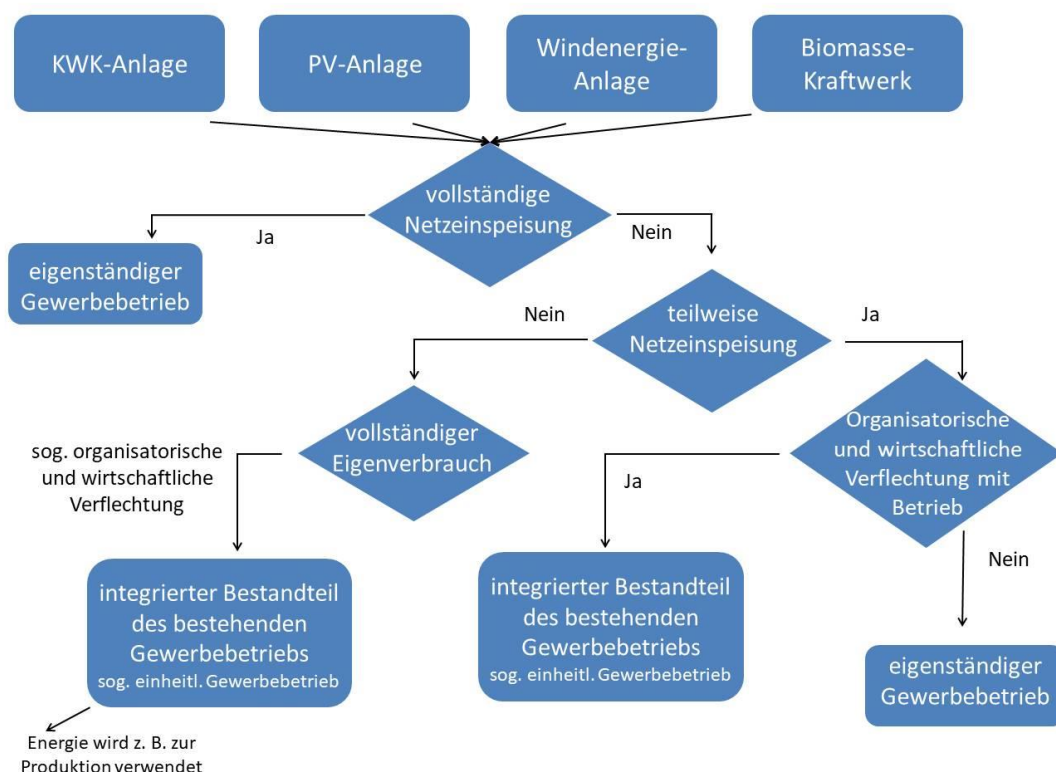
Nutzt ein Gewerbetreibender eine Stromerzeugungsanlage nicht zur Deckung des eigenen Strombedarfs, sondern speist er den Strom gegen Zahlung einer Vergütung oder einer andern finanziellen Förderung in das vorgelagerte Stromnetz vollständig ein, so entsteht ein eigenständiger Gewerbebetrieb, der den Vorgaben des GewStG vollumfänglich unterfällt.

2.2. Eigenverbrauch und teilweise Netzeinspeisung

Nutzt der Gewerbetreibende eine Stromerzeugungsanlage teilweise zur Deckung des eigenen Strombedarfs und teilweise zur Netzeinspeisung („*Überschussstromeinspeisung*“), so entsteht grundsätzlich ein neuer Gewerbebetrieb. Wenn jedoch eine „*organisatorische und wirtschaftlichen Verflechtung*“ zwischen der Stromerzeugungsanlage und dem übrigen Gewerbebetrieb besteht, wird nach der einschlägigen und ständigen Rechtsprechung ein einheitlicher Gewerbebetrieb angenommen (vgl. dazu etwa BFH, Urt. v. 09.08.1989, Az.: X R 130/87). Damit würde der Betrieb der Stromerzeugungsanlage „*integrierter Bestandteil des bestehenden Gewerbebetriebes*“ (GewStR R 2.4 Abs. 1 Satz 3 (zu § 2 GewStG)), der aus als „*einheitlicher Gewerbebetrieb*“ verstanden wird. Dies gilt auch, wenn der in der Stromerzeugungsanlage generierte Strom vollständig vom bestehenden Gewerbebetrieb (z.B. Strom wird für die Produktion verwendet) verbraucht wird. Die Pflichten nach dem GewStG richten sich dann nach den ohnehin für den Gewerbebetrieb geltenden Regelungen.

2.3. Vereinfachte schematische Übersicht

Mit der nachfolgenden Übersicht möchten wir Ihnen eine graphische Darstellung der möglichen Auswirkungen auf gewerbesteuerliche Einordnung geben:



3. Steuerliche Aspekte für Industrieunternehmen

Die steuerlichen Rahmenbedingungen für den Betrieb einer Stromerzeugungsanlage orientieren sich grundsätzlich und vollumfänglich an den Rahmenbedingungen für Gewerbetreibende (vgl. dazu vorstehend unter 2.).

Anmerkung: Abschließend erlauben wir uns noch den nachfolgenden Hinweis. Gerade bei gewachsenen Konzernstrukturen – insbesondere mit internationalen Bezügen und Steuerkonstruktionen – muss überlegt werden, ob und wie eine Stromerzeugungsanlage im Konzernverbund eingesetzt wird. Nur so können negative steuerliche oder teure energiewirtschaftliche Folgen abgewendet werden.

Impressum

EnergieAgentur.NRW GmbH
 Roßstraße 92
 40476 Düsseldorf
 T: 0211/8371930
 hotline@energieagentur.nrw
 www.energieagentur.nrw

Ansprechpartner

Lisa Conrads & Dominic Hornung

© EnergieAgentur.NRW GmbH / 07-2017



EUROPÄISCHE UNION
 Investition in unsere Zukunft
 Europäischer Fonds
 für regionale Entwicklung