

PHOTOVOLTAIKANLAGEN IM

PRIVATEN HAUSHALT

STEUERLICHE REGELUNGEN IM ZUSAMMENHANG MIT ERWERB, BETRIEB UND VERÄUSSERUNG

MERKBLATT NR. 1680.1 | 11 | 2021

INHALT

1. Vorbemerkung
2. Wichtige Überlegungen vor der Anschaffung und Installation der Anlage
 - 2.1 Allgemeines
 - 2.2 Aus einkommensteuerlicher Sicht
 - 2.3 Investitionsabzugsbetrag für Photovoltaikanlagen
 - 2.4 Für Rentenempfänger
 - 2.5 Für Familienversicherte in der Krankenversicherung
 - 2.6 Fördermöglichkeiten prüfen
3. Anschaffung und Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage
 - 3.1 Anzeige der Tätigkeit gegenüber dem Finanzamt
 - 3.2 Bauabzugsteuer
 - 3.3 Anschaffung einer Immobilie mit bereits bestehender Photovoltaikanlage
 - 3.4 Umsatzsteuerliche Erwägungen
4. Betrieb der Photovoltaikanlage
 - 4.1 Einkommensteuerliche Behandlung
 - 4.2 Gewerbesteuerliche Behandlung
 - 4.3 Umsatzsteuerliche Behandlung
5. Dachverpachtung an einen Photovoltaikanlagenbetreiber ggf. gegen Übernahme der Dachsanierung
 - 5.1 Einkommensteuerliche Behandlung
 - 5.2 Umsatzsteuerliche Behandlung
6. Verkauf der Photovoltaikanlage bzw. des Hauses
 - 6.1 Einkommensteuerliche Behandlung
 - 6.2 Verkauf der Immobilie bzw. der Photovoltaikanlage aus umsatzsteuerlicher Sicht

1. VORBEMERKUNG

Trotz sinkender Einspeisevergütungen für den mit Sonnenkraft produzierten Strom steigt die Zahl der Immobilienbesitzer, die in eine Photovoltaikanlage (PV-Anlage) investieren. Der Erwerb und der Betrieb einer PV-Anlage löst meist auch steuerliche Konsequenzen aus, die es zu beachten gilt. Die Regelungen sind inzwischen relativ komplex geworden. Besonders aufwendig ist die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung von PV-Anlagen – insb., wenn ein Teil des produzierten Stroms selbst verbraucht wird. Neben den umsatzsteuerlichen und ertragsteuerlichen

Überlegungen werden aber nachfolgend auch die Auswirkungen bei der Grunderwerb- und der Bauabzugsteuer dargestellt.

2. WICHTIGE ÜBERLEGUNGEN VOR DER ANSCHAFFUNG UND INSTALLATION DER ANLAGE

2.1 Allgemeines

Der durch eine PV-Anlage erzeugte Strom kann entweder mittels direktem Vertrag an den Netzbetreiber verkauft und ins Netz eingespeist werden, oder aber selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angeboten werden. In den meisten Fällen wird ein Vertrag mit dem Netzbetreiber abgeschlossen, der den überschüssigen, also nicht selbst im Haus verbrauchten Strom abnimmt und vergütet.

2.2 Aus einkommensteuerlicher Sicht

Einkommensteuerlich sind die Erzeugung und die Einspeisung von Strom in das öffentliche Netz nur relevant, wenn Gewinnerzielungsabsicht besteht. D.h., aus dem Betrieb der PV-Anlage müssen sich dauerhaft Gewinne erwirtschaften lassen. Dann ist das Betreiben einer PV-Anlage als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.¹

2.2.1 Antrag auf „Steuerfreiheit“

Neu ist für kleine PV-Anlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf sog. steuerliche Liebhaberei stellen kann.² Das bedeutet, dass er etwaige Gewinne nicht versteuern muss, im Gegenzug Verluste aber auch nicht geltend gemacht werden können. Die Vorteile liegen insb. darin, dass die aufwendige Gewinnermittlung entfällt (EÜR), die Einkommensteuererklärung nur wegen der PV-Anlage nicht mehr elektronisch eingereicht werden muss und die PV-Anlage nicht zum Betriebsvermögen wird, sondern als Privatvermögen nach einer Spekulationsfrist von 10 Jahren steuerfrei verkauft werden kann.

¹ § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 15 Abs. 2 EStG.

² BMF, Schreiben v. 29.10.2021 Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, GZ IV C 6 – S 2240/19/10006 :006 DOK 2021/1117804.

Voraussetzungen, um diesen Antrag stellen zu können, sind:

- der Betrieb der Anlage auf einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Ein- oder Zweifamilienhaus nebst Außenanlagen und
- eine erstmalige Inbetriebnahme der Anlage nach dem 31.12.2003 und
- eine installierte Leistung von max. 10 kW.

Die Unterhaltung eines häuslichen Arbeitszimmers oder die gelegentliche Vermietung eines Gästezimmers ist für den Antrag unschädlich, wenn die Einnahmen aus der Vermietung nicht mehr als 520 € im Jahr betragen.³

Zu beachten ist, dass ein erfolgreich gestellter Antrag nicht nur für den betreffenden Veranlagungszeitraum, zukünftige Veranlagungszeiträume, sondern auch rückwirkend für alle Veranlagungszeiträume gilt, die noch änderbar sind. Eine Änderbarkeit kann sich u. a. daraus ergeben, dass der Steuerbescheid vorläufig ergangen ist, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder ein Einspruchs- bzw. Klageverfahren zu dem Bescheid noch läuft. D. h., sofern Verluste bisher anerkannt und zu einer Steuermindere rung geführt haben, kann es durch den Antrag zu einer Steuernachzahlung nebst Verzinsung kommen. Auf der anderen Seite werden jedoch auch bisher versteuerte Gewinne aus solchen PV-Anlagen steuerfreigestellt und es kann zu einer Steuererstat tung – ebenfalls nebst Verzinsung – kommen.

Liegen die Voraussetzungen für den Antrag nicht mehr vor, z. B. weil das Einfamilienhaus oder eine Doppelhaushälfte vollständig vermietet werden oder Leistung nachinstalliert wird, ist der Steuerpflichtige verpflichtet, dies selbstständig und in schriftlicher Form dem Finanzamt mitzuteilen. Ab dem Zeitpunkt wird die steuerliche Liebhaberei nicht mehr unterstellt, sondern die Gewinnerzielungsabsicht oder die fehlende Gewinnerzielungsabsicht (= steuerliche Liebhaberei) ist anhand einer erstellten Überschussprognose darzulegen. Es gelten dann wieder die Regelungen für die Unterhaltung eines Gewerbebetriebs durch eine PV-Anlage.

HINWEIS Der Antrag auf steuerliche Liebhaberei gilt NICHT für die Umsatzsteuer. Umsatzsteuerlich sind die dargestellten Regelungen weiterhin uneingeschränkt zu befolgen.

2.2.2 PV-Anlage als Gewerbebetrieb

Wenn kein Antrag auf steuerlich unbeachtliche Liebhaberei gestellt, wird beim Betreiben von PV-Anlagen davon ausgegangen, dass Gewinnerzielungsabsicht besteht. Lediglich in den Fällen, in denen eine Fremdfinanzierung vorliegt, ist im Einzelfall die Gewinnerzielungsabsicht unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu prüfen.⁴

Um die Gewinnerzielungsabsicht in solchen Fällen zu belegen, ist eine Totalgewinnprognose zu erstellen. Zu beachten ist, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht trägt. Bei der Totalgewinnprognose wird mittels Gegenüberstellung von Kosten und Einnahmen geprüft, ob letztendlich Gewinn erzielt werden kann. Der Prognosezeitraum beträgt i. d. R. 20 Jahre, da dies die planmäßige Nutzungsdauer einer PV-Anlage ist.

Bei der Ermittlung der Betriebseinnahmen für die Totalgewinnprognose ist zu berücksichtigen, dass sich die Vergütung für die Einspeisung aus dem Vertrag über die Einspeisung elektrischer Energie zwischen dem Anlagenbetreiber sowie dem örtlichen Stromversorger ergibt und für einen Zeitraum von 20 Jahren ab

Aufnahme des Dauerbetriebs der Anlage Anspruch auf eine Einspeisevergütung besteht. Für Details zur Ermittlung der Gewinnerzielungsabsicht vgl. auch das steuerzahlerfreundliche Urteil des FG Baden-Württemberg v. 09.02.2017 – 1 K 841/15 rkr.

PV-Anlagen, die ausschließlich für den Eigenbedarf betrieben werden und aus denen kein Strom ins öffentliche Netz eingespeist wird, spielen ertragsteuerlich keine Rolle. In diesem Fall liegt keine Gewinnerzielungsabsicht vor.

2.3 Investitionsabzugsbetrag für Photovoltaikanlagen

Für PV-Anlagen, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Investitionsabzugsbetrag (IAB) zu bilden.⁵ Bei dem IAB handelt es sich um eine steuerstundende Gestaltungsmöglichkeit. Zukünftig entstehende Anschaffungskosten können anteilig – nämlich bis zu 50 % – bereits bis zu drei Jahre vor der tatsächlichen Anschaffung steuermindernd geltend gemacht werden. Der dabei entstehende Steuerstundungseffekt soll zur Finanzierung des anzuschaffenden Wirtschaftsgutes genutzt werden können.

Der IAB kann auch für die geplante Erweiterung der bestehenden Anlage in Anspruch genommen werden.

Hinsichtlich der Detailregelungen zum Investitionsabzugsbetrag und der Sonderabschreibung vgl. auch das DWS-Merkblatt Nr. 1622 „Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung“.

2.4 Für Rentenempfänger

Wer bereits vor der Regelaltersgrenze eine Altersrente oder eine Rente wegen voller Erwerbsminderung bezieht, muss sich Arbeitsentgelt und Arbeitseinkommen oberhalb der Hinzuverdienstgrenzen anrechnen lassen. Auch die Einkünfte aus dem Betrieb einer PV-Anlage sind in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen und können die Rentenzahlungen mindern. Eine Gefahr für die vorgezogene Altersrente bzw. die Erwerbsminderungsrente droht jedoch erst, wenn die Hinzuverdienstgrenze von 6.300 € pro Jahr – wieder gültig ab VZ 2022 – überschritten ist (Wegen der Coronapandemie wurden die Grenzen auf 44.590 € im Jahr 2020 und 46.060 € im Jahr 2021 erhöht.). Die Problematik besteht aber nur bis zum Erreichen des regulären Renteneintrittsalters. Auch wenn jemand eine Hinterbliebenenrente (z. B. Witwenrente) erhält, kann eine Anrechnung und somit eine Kürzung der Rente erfolgen, jedoch erst nach Überschreiten eines Freibetrages der jährlich angepasst wird.

Gestaltungsmöglichkeit, insb. wenn die Anlage bereits im Betrieb ist

Potenziell betroffene Rentenempfänger sollten prüfen, ob es sinnvoll ist, die Unternehmereigenschaft auf den Ehepartner oder andere Familienangehörige zu übertragen. So kann die Rente ggf. gesichert werden. Die Übertragung der Unternehmereigenschaft kann erfolgen, indem der Vertrag mit dem Netzbetreiber entsprechend geändert und die andere Person Vertragspartner wird. Ab dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Vertrags bzw. der Vertragsänderung ist die unternehmerische Tätigkeit „Betrieb der PV-Anlage“ dieser Person zuzuordnen. Unerheblich ist dabei, ob das Eigentum an der PV-Anlage auf den neuen Unternehmer übergeht. Achtung: Eine rückwirkende Übertragung der Unternehmereigenschaft ist nicht möglich.

Bei dieser Gestaltung sind jedoch auch die umsatzsteuerlichen Folgen zu bedenken: Sofern der bisherige Unternehmer das Eigentum an der PV-Anlage entgeltlich oder unentgeltlich (Achtung: schenkungsteuerrechtliche Folgen bedenken) auf den neuen Unternehmer überträgt, liegt eine nichtsteuerbare Ge-

³ I. S. v. R 21.2 Abs. 1 Satz 2 EStR.

⁴ OFD-Niedersachsen v. 17.09.2010 – S 2240 – 160 – St 221/St 222.

⁵ § 7g Abs. 1 EStG.

schaftsveräußerung im Ganzen vor.⁶ Verpachtet er die Anlage an den neuen Besitzer, führt er eine umsatz- und einkommensteuerpflichtige Vermietung aus.⁷ Aufgrund der Kleinunternehmerregelung entfällt die Umsatzsteuerpflicht aber bei einem Umsatz von bis zu 22.000 € im Jahr (vgl. hierzu auch 3.4.1 „Verzicht auf Umsatzsteuerpflicht/Kleinunternehmerregelung“). Diese Vermietungseinkünfte werden nicht auf die Rente angerechnet. Überlässt der bisherige Unternehmer die Anlage dem neuen Unternehmer bewusst und auf Dauer unentgeltlich zur Nutzung, stellt er seine unternehmerische Tätigkeit aus steuerlicher Sicht ein und überführt die Anlage in seinen Privatbereich.⁸ Das bewirkt eine umsatzsteuerpflichtige Sachentnahme⁹ und eine einkommensteuerliche Privatentnahme. Zu beachten ist auch, dass – im Gegensatz zu den anderen Varianten – in diesem Fall keine Abschreibung der Anlage mehr möglich ist.

2.5 Für Familienversicherte in der Krankenversicherung

Obacht müssen Familienversicherte wegen der Krankenversicherungspflicht geben. Erzielen Familienversicherte mehr als 470 € (ab 2021) laufende Einkünfte im Monat, ergibt sich für sie eine eigenständige Krankenversicherungspflicht.

2.6 Fördermöglichkeiten prüfen

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) fördert die Errichtung von PV-Anlagen durch zinsgünstige Darlehen. Die jeweils aktuellen Förderprogramme der KfW können dem Internetportal der KfW Bankengruppe unter www.kfw.de entnommen werden. Einzelne Bundesländer gewähren darüber hinaus Zuschüsse. Diese können entweder als sofort zu vereinnahmende Betriebs-einnahme oder als Minderungsbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage erfasst werden.¹⁰ Im zweiten Fall würde es zu einer ratenweisen Minderung der Abschreibungsbeiträge kommen und die steuerliche Wirkung über die Laufzeit der Anlage verteilt werden, während sich der Zuschuss bei der ersten Alternative in voller Höhe im ersten Jahr steuerlich auswirkt.

WICHTIG Die Darlehen oder Zuschüsse müssen beantragt werden, **bevor** die Anlage erworben und installiert wurde.

3. ANSCHAFFUNG UND INBETRIEBNAHME DER PHOTOVOLTAIKANLAGE

3.1 Anzeige der Tätigkeit gegenüber dem Finanzamt

Bei einer mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen PV-Anlage muss dem Finanzamt die Aufnahme dieser Tätigkeit grundsätzlich binnen Monatsfrist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (digitaler Fragebogen) angezeigt werden.¹¹

Zu beachten ist außerdem, dass PV-Anlagenbesitzer, die den Strom ins Netz einspeisen, grundsätzlich verpflichtet sind, ihre Einkommensteuererklärung auf elektronischem Weg beim Finanzamt einzureichen.¹² Die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe betrifft auch die Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Umsatzsteuerjahreserklärung.¹³ Betreiben zusammen veranlagte Ehegatten gemeinsam eine PV-Anlage auf ihrem eigengenutzten Wohnhaus, muss grundsätzlich keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgen, wenn Einigkeit über die Höhe und die Aufteilung der Einkünfte besteht.

⁶ § 1 Abs. 1a UStG.

⁷ § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

⁸ BayLfSt. Verfügung v. 17.02.2012 – S 7104.1.1-9/2 St 33.

⁹ § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.

¹⁰ R 6.5 Abs. 2 EStR.

¹¹ BMF-Schreiben v. 04.12.2020 „Auskunftspflicht bei Betriebs-eröffnung“.

¹² § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV.

¹³ § 18 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 UStG.

Dies gilt unabhängig von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung.¹⁴

3.2 Bauabzugsteuer

Als Unternehmer ist der PV-Anlagenbetreiber verpflichtet, die Regeln zur Bauabzugsteuer zu beachten.¹⁵ D.h., wenn für Bauleistungen mehr als 5.000 € im Jahr aufgewendet wurden, müssen 15% der Rechnungssumme einbehalten und als Bauabzugsteuer an das Finanzamt abgeführt werden. Die Installation einer PV-Anlage an oder auf einem Gebäude sowie die Installation von Freiland-PV-Anlagen stellen eine solche Bauleistung dar.¹⁶ Es muss bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Bauleistung erbracht wurde, eine Steueranmeldung auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck abgegeben und die Steuer selbst berechnet werden. Spätestens zehn Tage nach Ablauf der Steueranmeldefrist muss die Bauabzugsteuer an das zuständige Finanzamt des Bauunternehmers überwiesen sein. Dies kann allerdings umgangen werden, wenn der Bauunternehmer eine sog. Freistellungsbescheinigung vorlegt. Diese Freistellungsbescheinigung sollte als Kopie den Rechnungsunterlagen beigelegt und aufbewahrt werden.

3.3 Anschaffung einer Immobilie mit bereits bestehender Photovoltaikanlage

3.3.1 Kaufvertragsausgestaltung und Abschreibungs-bemessungsgrundlage

Wird eine Immobilie mit einer bereits bestehenden PV-Anlage erworben, sollte besonderes Augenmerk auf den Kaufvertrag gerichtet werden. Der Anteil des Kaufpreises, der auf die PV-Anlage entfällt, sollte gesondert im Vertrag ausgewiesen werden, da der Kaufpreis der Anlage einen wesentlichen Bestandteil der Abschreibungs-bemessungsgrundlage bildet, wenn die Anlage gewerblich genutzt, also Strom eingespeist wird. Als Käufer besteht demnach ein Interesse daran, dass ein möglichst großer Teil des Kaufpreises auf die PV-Anlage entfällt, um ein hohes Abschreibungspotenzial zu erhalten. Das Verhältnis Anschaffungskosten der Anlage zum Gesamtkaufpreis ist zudem relevant für die Anschaffungsnebenkosten, wie z. B. Grunderwerbsteuer und Notarkosten. Diese Nebenkosten sind entsprechend dem Verhältnis aufzuteilen und gehen ebenfalls in die Abschreibungs-bemessungsgrundlage ein. Allerdings steht das Interesse des Verkäufers dem entgegen (vgl. dazu 6. „Verkauf der Photovoltaikanlage bzw. des Hauses“). Denkbar ist es auch, zwei getrennte Kaufverträge zu schließen, was regelmäßig aber zu höheren Notarkosten führt.

3.3.2 Grunderwerbsteuerliche Erwägungen

Ob bei einem Kauf eines Gebäudes mit einer PV-Anlage der auf die Anlage entfallene Kaufpreis der Grunderwerbsteuer unterliegt, richtet sich danach, ob die Anlage Gebäudebestandteil geworden ist oder eine Betriebsvorrichtung darstellt.

PV-Anlagen mit Trägerkonstruktion, sog. Aufdachmontage, unterliegen nicht der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage. In diesem Fall liegt unter Grunderwerbsteuerlichen Gesichtspunkten eine Betriebsvorrichtung vor, die nicht zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage gehört. Bei dachintegrierten PV-Anlagen handelt es sich um Gebäudebestandteile, denn die den Kern dieser Anlagen bildenden Solardachziegel ersetzen die ansonsten erforderliche Dacheindeckung.¹⁷

3.4 Umsatzsteuerliche Erwägungen

Bei der Anschaffung bzw. Herstellung der Anlage spielt die Umsatzsteuer eine große Rolle. Um die Anschaffungs- bzw. Her-

¹⁴ BFH, Urteil v. 06.02.2020 – IV R 6/17.

¹⁵ §§ 48 bis 48d EStG.

¹⁶ BayLfSt, Verfügung v. 16.09.2015 – S 2272.1.1-3/8 St 32.

¹⁷ Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 05.06.2013.

stellungskosten und somit auch die Rentabilität der Anlage zu berechnen, ist es von entscheidender Bedeutung, ob die Anlage mit oder ohne Umsatzsteuer betrieben wird. Immerhin geht es dabei um 19%.

Umsatzsteuerliche Konsequenzen bzw. Gestaltungsmöglichkeiten ergeben sich erst, wenn der PV-Anlagenbetreiber Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn ist. Ist die Anlage mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, liegt eine umsatzsteuerliche Unternehmerschaft vor.¹⁸ Eine solche Tätigkeit begründet unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und der Intensität der Energieeinspeisung die Unternehmereigenschaft des Betreibers, auch wenn dieser daneben nicht anderweitig unternehmerisch tätig ist. Wird nur eine Selbstversorgung vorgenommen und kein Strom ins öffentliche Netz eingespeist, ist die Umsatzsteuer irrelevant. Aber der Antrag auf steuerlich unbeachtliche Liebhaberei – wie unter 2.2.1 Antrag auf „Steuerfreiheit“ dargestellt, hat keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerlichen Pflichten und Möglichkeiten.

3.4.1 Verzicht auf Umsatzsteuerpflicht/Kleinunternehmerregelung

Liegt der Umsatz des Steuerpflichtigen unter 22.000 € im Jahr, kann er von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen.¹⁹ In dem Fall speist er seinen Strom ohne Zahlung und Berechnung von Umsatzsteuer ins öffentliche Netz ein, muss seinen Eigenverbrauch nicht umsatzversteuern, kann sich aber auch die gezahlte Umsatzsteuer aus der Anschaffung der PV-Anlage und sonstigen umsatzsteuerpflichtigen Vorleistungen nicht vom Finanzamt erstatten lassen. Bei der Prüfung, ob die Wahlmöglichkeit der sog. Kleinunternehmerregelung überhaupt greift, ist zu beachten, dass die Freigrenze von 22.000 € für ein ganzes Jahr gilt und entsprechend gekürzt wird, wenn die PV-Anlage nicht das gesamte Jahr betrieben wird.

ACHTUNG Bei der Überprüfung, ob die Grenze von 22.000 € im Jahr eingehalten werden kann, müssen die Umsätze aller unternehmerischen Tätigkeiten zusammengerechnet werden. Steuerfreie Vermietungsumsätze müssen jedoch nicht in die Prüfung, ob die Grenze überschritten wurde, einbezogen werden.

Steuerpflichtige mit einem Jahresumsatz über 22.000 € sind hingegen verpflichtet, Umsatzsteuer einzunehmen und an das Finanzamt zu überweisen.

Auch wenn die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung erfüllt sind, sollte geprüft werden, ob es sinnvoll ist, auf diese Option zu verzichten.²⁰ Die Anschaffungskosten für PV-Anlagen sind hoch. Daher ist es oft zweckmäßig, sich zur Finanzierung der Anlage die bezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt erstatten zu lassen. Über eine Umsatzsteuererklärung kann zunächst die volle Umsatzsteuer zurückerlangt werden. Im Gegenzug muss der Steuerpflichtige seine Rechnungen an den Netzbetreiber mit 19% Umsatzsteuer ausweisen und die vereinnahmte Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Zudem muss der Eigenverbrauch erfasst und mit Umsatzsteuer belegt werden (vgl. hierzu 4.3.2 „Umsatzsteuerliche Erfassung des Eigenverbrauchs“). Die Wahl des Verzichts der Kleinunternehmerregelung bindet den Steuerpflichtigen für fünf Jahre.

3.4.2 Erstattung der Vorsteuer aus der Anschaffung oder Herstellung

Da insb. die Erstinvestitionskosten recht hoch sind, ergibt sich durch die Rückforderung der Vorsteuer neben den geringeren Kosten auch ein Stundungseffekt, der zur Finanzierung der Anlage genutzt werden kann. Wenn der Betreiber sich einmal für den Abzug der Vorsteuer entschieden hat, kann er sich auch die Vorsteuern aus den laufenden Kosten erstatten lassen.

Da PV-Anlagen einheitliche Gegenstände darstellen, kann die Anlage dem „Betrieb PV-Anlage“ **grundsätzlich** nur insoweit zugeordnet werden, wie vom Umfang her eine unternehmerische Verwendung der Anlage beabsichtigt ist – also in welchem Umfang Strom verkauft und nicht selbst verbraucht werden soll. Der Umfang der unternehmerischen Nutzung ist nach dem Verhältnis der betreffenden Strommengen vorzunehmen. Liegt der beabsichtigte unternehmerische Nutzungsumfang der Anlage unter 10%, ist eine Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht möglich. Dann ist auch keine Vorsteuererstattung aus der Anschaffung der Anlage zu erlangen.

Erhöht sich später der Anteil der unternehmerischen Verwendung der PV-Anlage, d.h. wird mehr Strom eingespeist als zunächst geplant, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus Billigkeitsgründen in Betracht.²¹

Wird die Anlage zu wenigstens 10% genutzt, um einzuspeisenden Strom zu produzierten, besteht neben dem oben dargestellten Grundsatz ein **Zuordnungswahlrecht**. Das bedeutet, auch wenn die PV-Anlage nicht zu 100% zur Erzeugung von einzuspeisendem Strom genutzt wird, kann die PV-Anlage vollständig dem „Betrieb PV-Anlage“ zugeordnet werden und es können sämtliche Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung zur Erstattung beantragt werden. In diesem Fall muss aber der selbst produzierte und selbst verbrauchte Strom der Umsatzsteuer nach den Grundsätzen der Wertabgabenbesteuerung unterworfen werden (vgl. hierzu 4.3.2 „Umsatzsteuerliche Erfassung des Eigenverbrauchs“).²²

Das Zuordnungswahlrecht muss bis spätestens 31. Juli des auf das Jahr des Erwerbs bzw. der Errichtung der Anlage folgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt ausgeübt und erklärt werden.²³ Diese Frist ist nicht verlängerbar.

Strittig ist oft, was alles zur Investition gehört, denn oftmals werden auch bauliche Veränderungen an der ansonsten privat genutzten Immobilie vorgenommen, die nicht zum „Betrieb PV-Anlage“ gehören. Fraglich ist dann, inwieweit aus diesen Baumaßnahmen der Vorsteuerabzug zulässig ist.

Dazu hat das BMF folgende Grundsätze veröffentlicht, die in Beispielen verdeutlicht werden:²⁴

BEISPIEL 1 Der PV-Anlagenbetreiber errichtet im Jahr 01 einen Schuppen, auf dessen Dach er eine PV-Anlage zur Erzeugung von Strom betreibt (sog. „Auf-Dach-Montage“). Die Herstellungskosten des Schuppens betragen 20.000 € zzgl. 3.800 € USt. Er beabsichtigt für den Innenraum des Schuppens keine Nutzung. Den mit der PV-Anlage erzeugten Strom speist er vollständig in das örtliche Stromnetz gegen Entgelt ein.

18 BMF-Schreiben v. 01.04.2009, IV B 8 – S 7124/07/10002, vgl. zur „Stromerzeugung, Photovoltaikanlagen, Unternehmereigenschaft“ auch die Verfügung der OFD Karlsruhe v. 13.08.2019, Az. S 7104.

19 § 19 Abs. 1 UStG.

20 § 19 Abs. 2 UStG.

21 Abschnitt 15a.1 Abs. 7 UStAE.

22 BMF-Schreiben v. 19.09.2014 „Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen“; § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

23 Abschnitt 15.2c Abs. 16 und 18 UStAE.

24 Abschnitt 15.2c Abs. 8 UStAE.

Für den Schuppen wäre ein Mietpreis von 1.000 € und für die Dachfläche, die für Zwecke der PV-Anlage genutzt wird, von 180 € jährlich realisierbar. Im Jahr 02 lässt er ein Sicherheitsschloss für 100 € zzgl. 19 € USt anbringen, um den Schuppen vor unberechtigter Nutzung zu schützen. Da das Dach des Schuppens für die Installation der PV-Anlage erforderlich ist, besteht hinsichtlich der Dachfläche ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit dem Verkauf des Stroms (unternehmerische Tätigkeit).

Hinsichtlich der übrigen Flächen besteht kein Zusammenhang zur unternehmerischen Nutzung (Leerstand des Schuppens). Er kann den Schuppen im Umfang des unternehmerisch verwendeten Teils – Dachfläche – seinem „Betrieb PV-Anlage“ zuordnen, sofern diese Verwendung insg. mind. 10 % beträgt. Für die Zuordnungsmöglichkeit ist die Verwendung des gesamten Gebäudes entscheidend. Die Nutzflächen innerhalb des Schuppens und die Nutzfläche auf dem Dach können dabei nicht zu einer Gesamtnutzfläche addiert werden, da sie nicht wesensgleich sind. Eine Ermittlung anhand des Flächenschlüssels ist deshalb für die Zuordnung nicht möglich. Stattdessen ist in diesem Fall die Anwendung eines Umsatzschlüssels sachgerecht. Da es an einer entgeltlichen Nutzung des Schuppens und der Dachfläche fehlt, ist auf das Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze abzustellen. Der PV-Anlagenbetreiber hätte für den Schuppen (Dachfläche und übrige Flächen) jährlich insg. 1.180 € erzielen können. Hiervon wären 180 € auf die Dachfläche entfallen. Der Zuordnungsschlüssel beträgt somit 15,25 % (Verhältnis der fiktiven Miete für das Dach von 180 € zur fiktiven Gesamtmiete von 1.180 €). Also kann er in Bezug auf die Herstellung des Schuppens einen Vorsteuerabzug von 579,66 € (15,25 % von 3.800 €) geltend machen. Das Sicherheitsschloss berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug, weil damit der nichtunternehmerische Bereich (Innenraum des Schuppens – Leerstand) gesichert wird. Die PV-Anlage wird in diesem Fall vollständig dem „Betrieb PV-Anlage“ zugeordnet, weil sie zu 100 % der Erzeugung von einzuspeisendem Strom dient. Insofern ist aus der Anschaffung der PV-Anlage der vollständige Vorsteuerabzug möglich.

BEISPIEL 2 Der PV-Anlagenbetreiber lässt das Dach seines privat genutzten Einfamilienhauses (EFH) sanieren und dort anschließend eine PV-Anlage installieren, die 50 % der Dachfläche bedeckt. Die PV-Anlage wird zu 70 % zur Erzeugung von einzuspeisendem Strom verwendet. Die restlichen 30 % des selbst produzierten Stroms verbraucht er privat. Die Sanierung des asbesthaltigen Daches ist u. a. auch für die Installation der PV-Anlage erforderlich. Für das EFH wäre ein Mietpreis von 10.000 € und für die Dachfläche, die für Zwecke der PV-Anlage genutzt wird, von jährlich 500 € realisierbar. Die Dachsanierung stellt Erhaltungsaufwand dar. Bei der Zuordnung von Erhaltungsaufwendungen ist grundsätzlich der Gebäudeteil maßgeblich, für den die Aufwendungen entstehen. Die Dachsanierung ist danach dem gesamten Gebäude zuzurechnen, da das Dach mit allen Gebäudeteilen in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Für die Zuordnungsmöglichkeit zum „Betrieb PV-Anlage“ ist damit die Verwendung des gesamten Gebäudes entscheidend. Es ist somit die unternehmerische Mindestnutzung zu prüfen. Eine Ermittlung anhand des Flächenschlüssels ist für die Zuordnung nicht möglich, weil die Dach- und Gebäudeinnenflächen nicht wesensgleich sind. Es ist der Umsatzschlüssel heranzuziehen. Da tatsächliche Entgelte nicht vorliegen, sind die fiktiv erzielbaren Vermietungsumsätze heranzuziehen. Bei einer Vermietung des EFH (Dachfläche und übrige Flächen) hätte er jährlich 10.500 € erzielen können. Der Umsatzschlüssel auf Basis der fiktiven Mieten beträgt somit 4,76 % (Verhältnis der fiktiven Miete für das Dach von 500 € zur fiktiven Gesamtmiete von 10.500 €). Da die PV-Anlage nur zu 70 % zur Produktion von einzuspeisendem Strom verwendet wird, beträgt der Zuordnungsschlüssel 3,33 % (70 % von

4,76 %) und erreicht somit nicht die erforderliche unternehmerische Mindestnutzung von 10 %. Der PV-Anlagenbetreiber ist deshalb hinsichtlich der Dachsanierung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die PV-Anlage stellt umsatzsteuerlich ein eigenes Zurechnungsobjekt dar, das unternehmerisch und unternehmensfremd verwendet wird. Da die unternehmerische Mindestnutzung von 10 % überschritten ist, hat der Unternehmer die Wahl, die PV-Anlage seinem Unternehmen nicht, vollständig oder nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung zuzuordnen.

Für alle Fälle gilt, dass der unternehmerische Nutzungsanteil an dem jeweiligen Gebäude im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln ist. Dabei kommt ein Umsatzschlüssel in Betracht, bei dem ein fiktiver Vermietungsumsatz für den privat genutzten inneren Teil des Gebäudes einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb der PV-Anlage gegenübergestellt wird. Eine Aufteilung nach Nutzflächen bzw. nach erzielten/erzielbaren Umsätzen aus dem Betrieb der PV-Anlage ist nicht möglich.

Für die Ermittlung der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich der Dachfläche können Anhaltspunkte aus dem Internet entnommen werden. Die Bandbreite liegt zwischen 2 € bis 5 € je m² mit Modulen überdeckter Dachfläche im Jahr (!) bzw. zwischen 20 € bis 30 € je installierten kWp im Jahr. Ein Ansatz von 3 € pro m² mit Modulen überdeckter Dachfläche wird von der Finanzverwaltung i. d. R. ohne weitere Prüfung übernommen.²⁵

Nimmt der Unternehmer allein aus statischen Gründen für eine PV-Anlage erforderliche Verstärkungen des Dachstuhls vor, ist ein voller Vorsteuerabzug aus diesen Baumaßnahmen möglich.

4. BETRIEB DER PHOTOVOLTAIKANLAGE

4.1 Einkommensteuerliche Behandlung

4.1.1 Ermittlung der Betriebseinnahmen und Bewertung des Eigenverbrauchs

Betriebseinnahmen fallen zum einen für den an das Energieversorgungsunternehmen oder an Dritte gelieferten Strom an. Hinsichtlich des für private Zwecke verbrauchten Stroms kann darüber hinaus eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme angesetzt werden.²⁶ Dieser bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbst verbrauchten Stroms. Der Entnahmewert ergibt sich damit aus den Gesamtkosten der Anlage (Abschreibung, Finanzierungskosten und laufende Kosten) geteilt durch die im Jahr produzierte Strommenge. So erhält man den kWh-spezifischen Kostensatz. Dieser wird mit der selbst verbrauchten Strommenge multipliziert. Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert für den Strom auch in Anlehnung an den Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers gelieferten Strom geschätzt werden (= Multiplikation der verbrauchten Strommenge mit dem Strompreis je kWh des örtlichen Stromversorgers).²⁷

HINWEIS Kann die selbst verbrauchte Strommenge nicht exakt abgelesen werden, da kein 2. Stromzähler verbaut wurde, kann die Schätzmethode zur Ermittlung des selbst verbrauchten Stroms angewandt werden (vgl. 4.3.2 „Umsatzsteuerliche Erfassung des Eigenverbrauchs“).

4.1.2 Ermittlung der Betriebsausgaben

Wird der erzeugte Strom zum Teil eingespeist und zum Teil selbst verbraucht, sind die entstandenen Kosten im entsprechenden Verhältnis verkaufter Strom/selbst verbrauchter Strom aufzuteilen.

²⁵ BayLfSt., Verfügung v. 07.08.2012 – Az. S 7300.21-14/48 St 33.

²⁶ §§ 4 Abs. 1 Satz 2 und 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

²⁷ Abschnitt 2.5 Abs. 15 UStAE.

Wird ein Entnahmewert wie oben dargestellt erfasst, sind die Kosten nicht entsprechend dem Verhältnis verkaufter Strom/ selbst verbrauchter Strom aufzuteilen, sondern vollständig abziehbar. Die „Korrektur“ erfolgt dann bereits durch den Ansatz des Entnahmewerts als Betriebseinnahme.

BEISPIEL OHNE ANSATZ DES ENTNAHMEWERTS A produziert mit seiner Anlage 10.000 kWh im Jahr und verbraucht davon 5.000 kWh selbst. Er setzt für den selbst verbrauchten Strom keinen Entnahmewert an. Daher kann er nur 50 % der Gesamtkosten (Abschreibung und laufende Kosten) als Betriebsausgaben ansetzen.

BEISPIEL MIT ANSATZ DES ENTNAHMEWERTS Bei B liegen dieselben Gegebenheiten wie bei A vor. Er kann sämtliche Kosten als Betriebsausgaben ansetzen, muss im Gegenzug aber den Entnahmewert als Betriebseinnahme verbuchen.

4.1.2.1 Abschreibung der Kosten für die Anschaffung oder Herstellung der Photovoltaikanlage

PV-Anlagen werden unabhängig von der Art der Montage (Aufdachanlage oder dachintegrierte Anlage) als bewegliches Wirtschaftsgut eingestuft und sind als solches abzuschreiben.²⁸ Zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einer dachintegrierten PV-Anlage gehören lediglich die Kosten der Anlage selbst und speziell hierfür notwendige Baumaßnahmen. Der Dachstuhl oder die Restdachbedeckung ohne Solarmodule ist dem Gebäude zuzurechnen.²⁹

Kann der Steuerpflichtige die Gesamtaufwendungen für das PV-Modul der integrierten Anlage im Einzelfall nicht nachweisen, so kann aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass die Kosten, die ohne PV-Anlage auf die Dacheindeckung bzw. die Fassade entfallen würden, zu den Herstellungskosten des Gebäudes zählen. Der übersteigende Teil der gesamten Aufwendungen ist dem PV-Modul zuzuordnen und stellt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abschreibung der PV-Anlage dar.

HINWEIS Dieser Aufteilungsmaßstab ist auf die durch eine eventuelle Fremdfinanzierung der integrierten PV-Anlage entstehenden Aufwendungen (z. B. Schuldzinsen) entsprechend anzuwenden.

Zu den Anschaffungskosten der PV-Anlage gehören auch Planungs- und Transportkosten sowie Kosten für die Abnahme der Anlage. Diese Kosten müssen ebenfalls mit abgeschrieben werden und können nicht sofort in voller Höhe zum Abzug gebracht werden.

PV-Anlagen sind grundsätzlich über einen Zeitraum von 20 Jahren abzuschreiben, da dies die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist.³⁰ Die Anschaffungskosten müssen demnach über 20 Jahre verteilt werden.

Bei beweglichen Wirtschaftsgütern besteht zusätzlich die Möglichkeit, Sonderabschreibungen i. H. v. 20 % der Anschaffungskosten geltend zu machen.³¹ Diese 20 % Sonderabschreibung können entweder im Jahr der Anschaffung oder aber bis über fünf Jahre beliebig verteilt werden.

4.1.2.2 Besondere Kosten im Zusammenhang mit der Installation der Anlage

Aufwendungen für die Errichtung des Gebäudes, auf dem sich die Anlage befindet, zählen nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der PV-Anlage.³² Das Gleiche gilt für sonstige (laufende) Kosten, die durch das Gebäude entstehen.

D. h. auch, dass die Aufwendungen für die Dachsanierung als gemischte Aufwendungen (im Übrigen wurde die Scheune mit der PV-Anlage auf deren Dach privat genutzt) nicht abzugsfähig sind, da es an einem geeigneten Aufteilungsmaßstab fehlt.³³ Die Kosten für die Verstärkung der Dachkonstruktion aus statischen Gründen sind hingegen direkt durch die Installation einer PV-Anlage veranlasst und ertragsteuerlich abzugsfähig.

4.1.2.3 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Eigenheimbesitzer können ein Arbeitszimmer als Betriebsausgaben von der Steuer absetzen, wenn sie eine PV-Anlage installieren und den erzeugten Strom verkaufen. Der BFH hat klar gestellt, dass die Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers keine Voraussetzung für den Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug ist.³⁴ Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt lediglich voraus, dass der jeweilige abgeschlossene Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/ berufliche Zwecke genutzt wird. Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Werbungskosten/Betriebsausgaben genügt die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung. Alternativ kommt für die VZ 2020 und 2021 der Ansatz der Homeoffice-Pauschale von 5 € je Tag, an dem die Tätigkeit ausschließlich im Homeoffice erfolgte in Betracht.³⁵

4.1.2.4 Weitere Betriebsausgaben

Kosten, die durch das Betreiben der PV-Anlage verursacht werden, sind grundsätzlich als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Als Betriebsausgaben kommen insb. Reparatur- und Wartungskosten, Versicherungsbeiträge und die Zählermiete in Betracht. Aber auch Schuldzinsen aus einem Darlehen zur Finanzierung der Anschaffung sind Betriebsausgaben. Unabhängig davon, ob ein häusliches Arbeitszimmer abgesetzt werden kann oder nicht, dürfen in jedem Fall – zumindest anteilig – ein Computer oder sonstige Büro- und Geschäftsausstattung abgesetzt werden, wenn diese notwendig sind.

4.2 Gewerbesteuerliche Behandlung

Kleine PV-Anlagen sind von der Gewerbesteuer befreit. Als kleine Anlage zählt eine Anlage, die auf, an oder in einem Gebäude angebracht ist und eine Leistung von bis zu 10 Kilowatt hat. Der Betreiber der Anlage darf zudem nur die Erzeugung und Vermarktung von Strom betreiben.³⁶ D. h., wenn ein Handwerksbetrieb solch eine kleine PV-Anlage auf dem Dach der Werkstatt installiert hat, greift die Steuerbefreiung nicht.

Zu beachten ist, dass trotz der Steuerbefreiung eine Gewerbesteuererklärung abzugeben ist, da die Finanzverwaltung nur so das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung beurteilen kann. Mit der Gewerbesteuerbefreiung geht auch einher, dass diese Anlagenbetreiber nicht Pflichtmitglied in der Industrie- und Handelskammer werden. Ist die betriebene Photovoltaikanlage gewerbesteuerpflichtig, stellt die Gewerbesteuer dennoch meist kein Problem dar, wenn der Freibetrag i. H. v. 24.500 € im Jahr nicht überschritten wird.³⁷ Erst bei einem darüberliegenden Gewerbeertrag werden Gewerbesteuern fällig.

28 R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStG.

29 OFD Rheinland v. 10.07.2012 – S 2130 – 2011/0003 – St 142.

30 § 7 Abs. 1 EStG sowie amtliche AfA-Tabelle v. 15.12.2000, BStBl 2000 I S. 1532, Ifd. Nr. 31.6.

31 § 7g Abs. 5 EStG.

32 BFH, Urteil v. 17.10.2013, III R 27/12.

33 BFH, Urteil v. 16.09.2014, X R 32/12.

34 BFH, Urteil v. 03.04.2019, VI R 46/17 NV.

35 § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG.

36 § 3 Nr. 32 GewStG.

37 § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG.

Sollten Gewerbesteuern fällig werden, können diese zumindest teilweise auf die Einkommensteuer angerechnet werden, sodass sich eine Kompensation ergibt.³⁸

4.3 Umsatzsteuerliche Behandlung

4.3.1 Behandlung der Aus- und Eingangsleistungen

Kommt die Kleinunternehmerregelung nicht in Frage bzw. wurde sie nicht gewählt, müssen die Rechnungen über den selbst produzierten und eingespeisten Strom mit 19% Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Wird über eine Gutschrift des Netzbetreibers abgerechnet, muss diesem mitgeteilt werden, dass man umsatzsteuerpflichtig ist. Der Steuerpflichtige ist dann verpflichtet, regelmäßig eine Umsatzsteuererklärung bzw. Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erstellen und abzugeben. Die selbst errechnete Zahllast ist jeweils bis zum 10. eines jeden Monats, ggf. jeweils bis zum 10. des Monats, der einem abgeschlossenen Quartal folgt, zu überweisen. Bei Existenzgründern beträgt der Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum im Jahr der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit und im Folgejahr grundsätzlich einen Monat.³⁹ Dieser monatliche Voranmeldungszeitraum für Existenzgründer wurde für die VZ 2021 bis 2026 ausgesetzt. D.h., auch sie können die Voranmeldungen quartalsweise einreichen. Erst wenn die Umsatzsteuer im vorangegangenen Jahr mehr als 7.500 € betragen hat, kommt es wieder zum monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldezeitraum.⁴⁰ Im Gegenzug stehen aus den Kosten, die im Zusammenhang mit der PV-Anlage stehen (ggf. anteilig, je nach Zuordnungsentscheidung hinsichtlich der PV-Anlage), die Vorsteuerbeträge zur Erstattung an. Dies kann z.B. die ausgewiesene Umsatzsteuer aus der Zählermiete oder aus der Rechnung über die Anlagenwartung sein.

Wurde die Kleinunternehmerregelung gewählt, ist dies ebenfalls dem Netzbetreiber mitzuteilen, falls über Gutschrift abgerechnet wird. Erstellt der PV-Anlagenbetreiber Rechnungen, ist auf die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung hinzuweisen und in der Rechnung keine Umsatzsteuer auszuweisen. Die Vorsteuer aus Eingangsleistungen kann bei der Wahl der Kleinunternehmerregelung nicht erstattet werden.

4.3.2 Umsatzsteuerliche Erfassung des Eigenverbrauchs

Wurde auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet und die PV-Anlage vollständig dem „Betrieb PV-Anlage“ zugeordnet und entsprechend die Vorsteuer zur Erstattung beantragt, ist auch der Teil des Stroms, der selbst verbraucht wird, umsatzsteuerpflichtig. Der Eigenverbrauch wird mit Umsatzsteuer belegt, sodass der Steuerpflichtige einen Teil der zunächst zurückerlangten Umsatzsteuer aus der Anschaffung der Anlage und der sonstigen Kosten im Zusammenhang mit der PV-Anlage wieder an das Finanzamt überweist.

In welcher Höhe der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterliegt, hängt davon ab, wann die Anlage ans Netz gegangen ist und welche garantierte Vergütung der Anlagenbetreiber je eingespeister Kilowattstunde erhält. Außerdem ist relevant, ob noch eine Vergütung für den Eigenverbrauch gezahlt wird oder nicht. Ob eine Vergütung für den Eigenverbrauch gezahlt wird, hängt wiederum davon ab, wann die Anlage ans Netz gegangen ist. Nur bei Anlagen, die zwischen dem 01.01.2009 und dem 01.04.2012 ans Netz gegangen sind, wird ein solcher Bonus über einen Zeitraum von bis zu 20 Jahren für den Eigenverbrauch gewährt.

Bei Anlagen, die nach dem 31.03.2012 an Netz gegangen sind, bemisst sich der Eigenverbrauch, also die unentgeltliche Wertabgabe, grundsätzlich nach dem Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten oder mangels Einkaufspreis nach den Selbstkosten.⁴¹ Führt

der selbst verbrauchte Strom zu einer umsatzsteuerpflichtigen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungsgrundlage der (fiktive) Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend. Bezieht der PV-Anlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, liegt ein dem selbst produzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen ist. Sofern der Betreiber seinen Strombedarf allein durch die Eigenproduktion von Strom 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 Höhe des fiktiven Einkaufspreises obliegt dem PV-Anlagenbetreiber. Die Höhe des selbst verbrauchten Stroms wird durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der insg. erzeugten Strommenge ermittelt.⁴²

Wurden nicht zwei Stromzähler verbaut und ist insofern die exakte Menge des selbst verbrauchten Stroms nicht erfassbar, kommt eine Vereinfachungsregel zur Ermittlung des selbst verbrauchten Stroms zur Anwendung. Dann wird die erzeugte Strommenge unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1.000 kWh/kWp (jährlich erzeugte Kilowattstunden pro Kilowatt installierter Leistung) geschätzt. Wird dann die eingespeiste und vergütete Strommenge abgezogen, erhält man die Menge des selbst verbrauchten Stroms. Weist der Anlagenbetreiber jedoch die tatsächlich erzeugte Strommenge nach (z.B. durch einen Stromzähler oder Wechselrichter), ist dieser Wert maßgebend.⁴³

HINWEIS Wird die Anlage nicht das gesamte Jahr genutzt, z. B. wegen eines Defekts oder eines Ausfalls, ist die Volllaststundenzahl entsprechend zeitanteilig anzupassen.

4.3.3 Spätere Wahl der Kleinunternehmerregelung

Wurde zu Beginn der Tätigkeit zur Umsatzsteuerpflicht optiert, obwohl die Möglichkeit bestanden hätte, die Kleinunternehmerregelung zu wählen, besteht auch später noch die Möglichkeit, zur Kleinunternehmerregelung zu wechseln. Voraussetzung ist, dass der Umsatz im vorangegangenen Jahr 22.000 € nicht überschritten hat und voraussichtlich im laufenden Jahr 50.000 € nicht überschreiten wird. An die Wahl zu Beginn der Tätigkeit ist man nur für fünf Jahre gebunden.⁴⁴ Bei einer späteren Wahl der Kleinunternehmerregelung gilt es jedoch, die richtigen Fristen einzuhalten, damit es nicht zu unerwünschten Vorsteuerkorrekturen und damit zur Zurückforderung des Finanzamtes bereits erstatteter Vorsteuern aus der Anschaffung und Installation der Anlage kommt.⁴⁵

Der Vorsteuerberichtigungszeitraum für bewegliche Wirtschaftsgüter beträgt fünf und der Vorsteuerberichtigungszeitraum von Gebäuden sogar zehn Jahre.⁴⁶ D.h., wenn innerhalb dieser Zeit ab Anschaffung und Inbetriebnahme der Anlage zur Kleinunternehmerregelung gewechselt wird, muss ein Teil der zunächst erstatteten Vorsteuer bei der Investition p.r.t. zurückbezahlt werden. Die Berechnung der Frist erfolgt dabei monatsgenau ab erstmaliger Verwendung der Anlage. Ob nun der 5- oder der 10-jährige Vorsteuerberichtigungszeitraum relevant ist, hängt von der Art der PV-Anlage ab. Bei dachintegrierten PV-Anlagen wird dabei von Gebäudebestandteilen und somit einem 10-jährigen Vorsteuerberichtigungszeitraum und bei sog. Aufdachanlagen von beweglichen Wirtschaftsgütern mit einem 5-jährigen Vorsteuerberichtigungszeitraum ausgegangen.⁴⁷ Daher sollte

⁴² Abschnitt 2.5 Abs. 15 UStAE.

⁴³ Abschnitt 2.5 Abs. 16 UStAE.

⁴⁴ § 19 Abs. 2 S. 2 UStG.

⁴⁵ § 15a Abs. 1 UStG.

⁴⁶ § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG.

⁴⁷ OFD Frankfurt/M. v. 07.03.2012 – S 7316 A – 2 – St 128.

³⁸ § 35 EStG.

³⁹ § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG.

⁴⁰ § 18 Abs. 2 Satz 6 und Abs. 2a UStG.

⁴¹ § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 1b UStG.

nicht vorschleunigend zur Kleinunternehmerregelung gewechselt werden.

5. DACHVERPACHTUNG AN EINEN PHOTOVOLTAIKANLAGENBETREIBER GGF. GEGEN ÜBERNAHME DER DACHSANIERUNG

Derzeit pachten Investoren von Gebäudeeigentümern Dächer an, um darauf PV-Anlagen zu errichten und zu betreiben. Diese Pachtverträge haben i. d. R. eine Laufzeit zwischen 20 und 30 Jahren. Teilweise ist ein Entgelt vereinbart, teilweise übernimmt der künftige PV-Anlagenbetreiber als Gegenleistung die Sanierung des Daches ggf. gegen Baraufgabe.

5.1 Einkommensteuerliche Behandlung

Der Gebäudeeigentümer erzielt in diesem Fall steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.⁴⁸ Als Einnahmen kommen die Pacht- bzw. Mieterlöse sowie der Wert der Dachsanierung durch den PV-Anlagenbetreiber in Betracht. Gegen die Einnahmen kann der Gebäudeeigentümer die Abschreibungsbeträge für das Dach zum Abzug bringen. Wurde das Dach durch den PV-Anlagenbetreiber, also den künftigen Mieter, saniert, muss dieser aus umsatzsteuerlichen Gründen eine Rechnung an den Gebäudeeigentümer stellen. Damit kann der Gebäudeeigentümer auch die Kosten der Dachsanierung als Kosten geltend machen. Die Kosten der Dachsanierung stellen regelmäßig sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand dar. Unabhängig von der Mietvertragslaufzeit sind die Einnahmen im Zeitpunkt des Zuflusses steuerlich zu erfassen.⁴⁹ D. h., erfolgt die Vermietung der Dachfläche gegen Dachsanierung, ist der Wert der Dachsanierung im ersten Jahr vollständig als Einnahme zu erfassen. Da der Gebäudeeigentümer aber die Kosten der Dachsanierung selbst geltend machen kann, dürfte sich letztendlich nahezu ein Nullsummenspiel ergeben.

Im Unterschied zum Betreiben der PV-Anlage durch den Gebäudeeigentümer bleibt das Dach in diesem Fall Privatvermögen. Dies hat den Vorteil, dass es nach Ablauf der Spekulationsfrist verkauft werden kann, ohne dass eine Steuerpflicht ausgelöst wird.

5.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Für den Gebäudeeigentümer liegt in diesem Fall grundsätzlich eine umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung vor.⁵⁰ Er hat jedoch die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer zu optieren, also die Vermietung umsatzsteuerpflichtig auszuführen, wenn der Mieter selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.⁵¹ Dies dürfte regelmäßig der Fall sein.

Erfolgt die Dachverpachtung gegen eine Dachsanierung durch den PV-Anlagenbetreiber, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor.⁵² Die Sanierung des Dachs durch den PV-Anlagenbetreiber für den Grundstückseigentümer ist eine umsatzsteuerpflichtige Werklieferung, die er dem Grundstückseigentümer in Rechnung stellen muss.⁵³ Die Umsatzsteuer ist durch den Mieter/Pächter des Dachs (PV-Anlagenbetreiber) an das Finanzamt zu überweisen. Grundsätzlich ist dann davon auszugehen, dass der Wert der Dachüberlassung den Aufwendungen für die Dachsanierung entspricht.⁵⁴

Wenn der Gebäudeeigentümer auf die Umsatzsteuerfreiheit der Dachverpachtung verzichtet, kann er aus der Werklieferung

„Dachsanierung“ die Vorsteuer geltend machen. Außerdem muss er die erhaltene Werklieferung im Zeitpunkt der Ausführung als Anzahlung für die noch nicht erbrachte Dachverpachtung besteuern und Umsatzsteuern abführen.⁵⁵

6. VERKAUF DER PHOTOVOLTAIKANLAGE BZW. DES HAUSES

6.1 Einkommensteuerliche Behandlung

Wenn kein Antrag auf „Steuerfreiheit“ gestellt wurde, ist der Betrieb einer PV-Anlage und die Einspeisung von selbst erzeugtem Strom i. d. R. als Gewerbebetrieb anzusehen. Demzufolge liegt Betriebsvermögen vor. Der Gewinn aus der Veräußerung von Betriebsvermögen ist stets steuerpflichtig, d. h., die Spekulationsfrist für den steuerfreien Verkauf von privaten Immobilien gilt nicht für den Teil des Gewinns, der auf den Verkauf der PV-Anlage entfällt. Dies sollte im Vorfeld eines möglichen Verkaufs der Immobilie unbedingt bedacht werden. Zudem ist es ratsam, den Verkaufsvertrag so auszugestalten, dass der Veräußerungserlös für die PV-Anlage daraus hervorgeht, um im Nachhinein Streitigkeiten mit dem Finanzamt über die Höhe des Veräußerungserlöses, der auf die Anlage entfällt, zu vermeiden.

Da die PV-Anlage in vielen Fällen, in denen ein Hausbesitzer erst durch die Installation der Anlage zum Gewerbetreibenden wird, meist den gesamten Gewerbebetrieb darstellt, können bei einem Verkauf der Anlage die günstigen Besteuerungsregeln für die Betriebsveräußerung in Anspruch genommen werden. In jedem Fall kann demnach die sog. Fünftel-Regelung zur Anwendung kommen.⁵⁶ Aber auch die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG und der Steuerfreibetrag von bis zu 45.000 € für Betriebsveräußerungen im Ganzen kann zum Tragen kommen, wenn diese Regelungen noch nicht in Anspruch genommen wurden, der Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet oder dauernd berufsunfähig geworden ist sowie der Veräußerungsgewinn, der allein auf die Anlage entfällt, unter 181.000 € liegt.⁵⁷

6.2 Verkauf der Immobilie bzw. der Photovoltaikanlage aus umsatzsteuerlicher Sicht

Verkauft ein PV-Anlagenbesitzer seine Immobilie, auf der seine einzige PV-Anlage installiert ist, liegt hinsichtlich des Betriebes PV-Anlage eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor.⁵⁸ Dies gilt aber nur dann, wenn der neue Eigentümer ebenfalls den Strom ins öffentliche Netz einspeist und in die Rechtsposition des Veräußerers eintritt. In diesem Fall ergeben sich für den ehemaligen PV-Anlagenbetreiber aus dem Immobilienverkauf keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

Jedoch kann eine Vorsteuerberichtigung notwendig werden, wenn die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage geltend gemacht wurde und keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, sondern eine steuerfreie Grundstücksveräußerung vorliegt.⁵⁹ Da aus umsatzsteuerlicher Sicht bei einer dachintegrierten PV-Anlage ein Gebäudebestandteil vorliegt, beträgt der Vorsteuerberichtigungszeitraum zehn Jahre.⁶⁰ Bei einer Aufdachanlage beträgt der Vorsteuerberichtigungszeitraum fünf Jahre.⁶¹ Ein Teil der erstatteten Vorsteuer aus der Anschaffung muss der ehemalige PV-Anlagenbetreiber bei einer steuerfreien Grundstücksveräußerung nach § 4 Nr. 9a UStG innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraumes an das Finanzamt zurücküberweisen.⁶²

⁵⁵ § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG, BayLfSt. v. 17.08.2011 – S 7168.1.1-4/6 St 33.

⁵⁶ § 34 Abs. 1 EStG.

⁵⁷ § 16 Abs. 4 EStG.

⁵⁸ § 1 Abs. 1a UStG.

⁵⁹ § 4 Nr. 9a UStG.

⁶⁰ § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG.

⁶¹ § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG.

⁶² § 15a Abs. 8 und 9 UStG.

⁴⁸ § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

⁴⁹ § 11 Abs. 1 EStG.

⁵⁰ § 4 Nr. 12a UStG.

⁵¹ § 9 UStG.

⁵² § 3 Abs. 12 UStG.

⁵³ § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG.

⁵⁴ Abschnitt 10.5 Abs. 1 UStAE, vgl. hierzu auch FG München, Urteil v. 10.05.2017, 3 K 1776/14 rkr. und BFH, Urteil v. 03.08.2017, V R 59/16.