

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Photovoltaikanlagen im Steuerrecht – Ihr (steuerlicher) Wegweiser –

I. Wirtschaftliches Umfeld

II. Steuerliche Rahmenbedingungen

1. Klärungsbedarf
2. Einkommensteuer
 - 2.1 Einkunftsart
 - 2.2 Betriebsvermögen
 - 2.3 Gewinnermittlung
 - 2.4 Betriebseinnahmen
 - 2.5 Absetzung für Abnutzung (AfA)
 - 2.6 Investitionsabzugsbetrag
 - 2.7 Sonderabschreibung
 - 2.8 Übrige Betriebsausgaben
 - 2.9 Betriebsveräußerung
3. Gewerbesteuer

4. Umsatzsteuer

- 4.1 Unternehmereigenschaft
 - 4.2 Kleinunternehmerregelung
 - 4.3 Umsatzsteuervoranmeldungen
 - 4.4 Besteuerungsart (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten)
 - 4.5 Unternehmensvermögen
 - 4.6 Umsätze
 - 4.7 Vorsteuerabzug
- ### 5. Grunderwerbsteuer
- ### 6. Erbschaft- und Schenkungsteuer
- ### 7. Bauabzugsteuer

III. Wichtige Internetadressen

1. Rechtliches
2. Förderungen
3. Behörden und Verbände

I. Wirtschaftliches Umfeld

Der Klimawandel ist eines der größten Probleme in der heutigen Zeit und beschäftigt Gesellschaft und Politik gleichermaßen. Die klimatischen Veränderungen werden gegenwärtig in vielen Bereichen des Lebens, beispielsweise durch Extremwetterereignisse wie Überschwemmungen oder Dürreperioden, sichtbar und erlebbar. Der Schutz des Klimas und damit einhergehend die Begrenzung der Erderwärmung gehören somit zu den zentralen Herausforderungen der heutigen Zeit. Hierbei gilt es, insbesondere den Ausstoß von klimaschädlichem CO₂ zu vermeiden oder zu reduzieren. Die Stromerzeugung in Deutschland, welche historisch gewachsen im Wesentlichen durch Kohle geprägt war, trug und trägt entscheidend zur Emission des klimaschädlichen Gases und damit zur Erderwärmung bei. Darüber hinaus war bereits im vergangenen Jahrtausend ersichtlich, dass

fossile Energiequellen irgendwann versiegen werden. Als Folge dieser Erkenntnis wurden Ideen entwickelt, wie fossile Energieträger durch Alternativen ersetzt werden können. Hinzu kam die gesellschaftliche und politische Entscheidung, die Atomkraftwerke in Deutschland als Folge der Nuklearkatastrophe in Fukushima nicht mehr weiterbetreiben zu wollen.

Die Stromproduktion in Deutschland soll daher stetig auf erneuerbare Energien umgestellt werden. Erneuerbare Energien sollen im Rahmen der Energiewende langfristig zum wichtigsten Energieträger in Deutschland werden. In Deutschland gilt nunmehr der Grundsatz, dass die Nutzung erneuerbarer Energien im überragenden öffentlichen Interesse liegt und der öffentlichen Sicherheit dient. Im Zweifelsfall sind daher die erneuerbaren Energien vorrangig zu behandeln. Bereits im ersten Quartal 2024 erreichte der Anteil der erneuerbaren Energien 58,4 % an

DIE MANDANTEN | INFORMATION

der im Inland erzeugten Strommenge. Die Energiewende führt damit nachhaltig zur Vermeidung der Emission von klimaschädlichem CO₂ und mindert die Abhängigkeit von fossilen Energieträgern und deren Lieferanten. Die Photovoltaikanlage bietet daher aus ökologischer Sicht einen echten Mehrwert und kann einen entscheidenden Beitrag zur Energiewende sowie zum Klimaschutz leisten.

Neben diesen ökologischen und strategischen Überlegungen kann die Photovoltaikanlage auch ökonomische Vorteile bieten. Die Erzeugung von Strom durch Photovoltaikanlagen wird durch das Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) gefördert. Zwar werden die Einspeisevergütungen nach dem EEG schon seit längerer Zeit kontinuierlich gesenkt, dennoch kann sich eine gut konzipierte und optimal ausgerichtete Photovoltaikanlage als „Renditeobjekt“ in Anbetracht des derzeitigen Kapitalmarktniveaus „lohnen“. Hierbei muss auch die Strompreisentwicklung in der jüngeren Vergangenheit berücksichtigt werden. Bereits seit Herbst 2021 steigt der Strompreis deutlich, zunächst infolge des weltweiten Corona-Lockdowns, seit Beginn des Ukrainekriegs ist der Anstieg im Wesentlichen durch den Mangel an Erdgas in Deutschland begründet. Aufgrund der deutlich gestiegenen Strompreise ist der „Eigenverbrauch“ des selbst produzierten Stroms ein wichtiger Bestandteil der gesamten Rentabilitätsberechnung. Grundsätzlich ist es ökonomisch vorteilhafter, den mit der Photovoltaikanlage produzierten Strom selbst zu verbrauchen, als ihn in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen. Aufgrund der Strompreisentwicklung und der weiter steigenden Energiepreise wird der „Eigenverbrauch“ immer mehr an Bedeutung gewinnen und langfristig ein elementarer Baustein der Gesamtkalkulation sein. Zur Erhöhung des „Eigenverbrauchs“ spielt auch der Einsatz von effizienten und smarten Batteriespeichern eine zentrale Rolle. Diese können nicht nur den Anteil des selbst verbrauchten Stroms signifikant erhöhen, sondern auch zur Stromnetzstabilität beitragen. Die Entwicklung von effizienten und bezahlbaren Batteriespeichern und deren Einbindung in ein smartes Zuhause werden in Zukunft sowohl aus ökologischer als auch ökonomischer Sicht einen immer gewichtigeren Beitrag leisten.

Hinweis: Die derzeit gültigen Vergütungssätze nach dem EEG können bei der Bundesnetzagentur (www.bundesnetzagentur.de) abgerufen werden. Die Änderungen des EEG, welche seit dem 1.1.2023 vollständig in Kraft getreten sind, führen dazu, dass die Photovoltaikanlage auch im Hinblick auf die Stromspeisung wieder an Attraktivität gewonnen hat. Neben einigen Verbesserungen enthält die umfassende gesetzliche Neuregelung durch das EEG 2023 auch einige Vereinfachungen für Betreiber einer Photovoltaikanlage.

Insbesondere gelten seit dem 30.7.2022 neue Vergütungssätze für die Stromeinspeisung, wobei der Gesetzgeber nunmehr zwischen Volleinspeisung und Eigenversorgungsanlagen unterscheidet. Weiter wurde die fortwährende Absenkung der Vergütungshöhe (Degression der Vergütungssätze) bis Anfang 2024 ausgesetzt. Folglich erhalten sämtliche Photovoltaikanlagen, welche im Jahr 2023 in Betrieb genommen wurden, einen identischen Vergütungssatz. Daneben wurde die Wirkleistungsbegrenzung auf 70 % für Photovoltaikanlagen mit Inbetriebnahme ab dem 1.1.2023 abgeschafft. Weiter wurde die EEG-Umlage mit Wirkung ab dem 1.7.2022 auf null gesenkt.

Die jeweiligen Einspeisevergütungen nach dem EEG sind abhängig vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage, bleiben dann aber über das Jahr der Inbetriebnahme und die folgenden 20 Jahre konstant, so dass von Beginn an Planungssicherheit auf der Einnahmeseite besteht.

II. Steuerliche Rahmenbedingungen

1. Klärungsbedarf

Viele Betreiber einer Photovoltaikanlage machen sich im Vorfeld keine Gedanken darüber, welche steuerlichen Folgen die Installation und der Betrieb einer Photovoltaikanlage haben und welche steuerlichen Pflichten damit einhergehen. Die Anlagenbetreiber kommen grundsätzlich mit der gesamten Bandbreite des deutschen Steuerrechts in Berührung. Neben einkommensteuerlichen, gewerbesteuerlichen und umsatzsteuerlichen Fragestellungen können auch grunderwerbsteuerliche und erbschaftsteuerliche Themen eine Rolle spielen. Um hier keine Nachteile zu erleiden, sollte rechtzeitig vor dem Erwerb der Anlage das Gespräch mit dem steuerlichen Berater gesucht werden. Nur so lassen sich „Fehler“ vermeiden, die sich später womöglich nicht mehr korrigieren lassen.

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, verkündet am 20.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2294), wurden weitgehende steuerliche Entlastungen für Betreiber kleinerer Photovoltaikanlagen im Bereich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer eingeführt. Die gesetzlichen Neuregelungen bringen neben deutlichen Vereinfachungen auch eine erfreuliche Entlastung von bürokratischen Pflichten mit sich. Mit diesen Erleichterungen will der Bundesgesetzgeber den Ausbau von erneuerbaren Energien aus Sonnenkraft weiter fördern und begünstigt insbesondere Betreiber oder Miteigentümer von kleinen Photovoltaikanlagen.

Die nachfolgenden Ausführungen enthalten zwar wichtige Eckpunkte der Besteuerung von Photovoltaikanlagen, ein

ausführliches, auf den Einzelfall bezogenes Beratungsgespräch können sie jedoch nicht ersetzen. Die steuerliche Planung im Zusammenhang mit der Anschaffung einer Photovoltaikanlage sollte rechtzeitig im Vorfeld der Bestellung erfolgen.

2. Einkommensteuer

2.1 Einkunftsart

i. Grundsatz

Betreiber einer Photovoltaikanlage, die Strom erzeugen und diesen in das öffentliche Stromnetz einspeisen oder an Dritte veräußern, erzielen hierdurch Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Gewerbebetrieb „Stromerzeugung“ stellt grundsätzlich eine eigenständige Einkunftsquelle dar und ist für sich zu beurteilen. Dies gilt im Grundsatz auch dann, wenn der Anlagenbetreiber neben der „Stromerzeugung“ eine weitere betriebliche Betätigung ausübt. Es ist in aller Regel nicht davon auszugehen, dass beide Tätigkeiten sich ergänzen und folglich als Einheit anzusehen sind. Allein die räumliche Nähe der beiden Tätigkeiten führt noch nicht zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb.

ii. Steuerfreiheit nach § 3 EStG

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 hat der Gesetzgeber in § 3 Nr. 72 EStG die Steuerfreiheit von Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von kleineren Photovoltaikanlagen eingeführt, um die bürokratischen Hürden abzubauen und die Betreiber einer Photovoltaikanlage von den steuerlichen Pflichten zu entlasten. Die Neuregelung ist mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2022 in Kraft getreten.

Die Steuerfreiheit greift für Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister **von bis zu 30 kW (peak)**, welche auf, an oder in Einfamilienhäusern einschließlich der Nebengebäude oder nicht zu Wohnzwecken (z.B. Gewerbeimmobilien, Garagengrundstück) dienenden Gebäuden installiert sind. Diese Voraussetzungen dürften die allermeisten Aufdach-Photovoltaikanlagen, welche im privaten Umfeld installiert werden, erfüllen.

Beispiel 1: Aufgrund der stark gestiegenen Strompreise beabsichtigten die Eheleute Muster auf dem nach Süden ausgerichteten Dach ihres privaten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit einer Nennleistung von 22 kWp zu installieren und beauftragten einen Solateur mit der Errichtung der Anlage. Die Photovoltaikanlage wurde im August 2022 in Betrieb genommen. Die Eheleute Muster können aufgrund des eingebauten Batteriespeichers ca. die Hälfte des Stroms selbst verbrauchen, die andere Hälfte wird gegen Einspeisevergütung in das Stromnetz eingespeist.

Lösung: Die Einnahmen aus dem Verkauf des Stroms und aus der Entnahme des selbst verbrauchten Stroms sind steuerfrei und unterliegen nicht der Einkommensteuer.

Begünstigt sind demnach nicht nur die klassischen Aufdächanlagen, sondern auch Photovoltaikanlagen, welche an der Fassade oder auf dem Gartenhaus, der Garage oder dem Carport errichtet werden. Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind unabhängig von ihrer Größe nicht begünstigt, auch wenn diese im Garten des privaten Einfamilienhauses aufgestellt werden.

Für Mehrfamilienhäuser, Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten und gemischt genutzte Gebäude ist eine eigenständige Leistungsgrenze zu beachten. Die Steuerfreiheit greift in diesen Fällen ein, wenn die installierte Leistung **maximal 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit** beträgt.

Beispiel 2: Frau Müller betreibt eine Bäckerei im Erdgeschoss ihres Hauses. Im Obergeschoss des Hauses befindet sich ihre private Wohnung. Die Dachgeschosswohnung hat sie vermietet. Sie lässt auf dem Dach ihres Hauses eine Photovoltaikanlage mit einer Nennleistung von 35 kWp errichten.

Lösung: Das gemischt genutzte Gebäude verfügt über zwei Wohn- und eine Gewerbeeinheit. Die Steuerfreiheit greift folglich bei einer Maximalleistung der Photovoltaikanlage von 45 kWp (= 3 x 15 kWp) ein. Die Einnahmen und die Entnahmen von Frau Müller sind daher steuerfrei, da die von ihr installierte Photovoltaikanlage lediglich eine Leistung von 35 kWp hat.

Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der Photovoltaikanlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, daher können auch Mieter oder Pächter steuerbegünstigte Photovoltaikanlagen betreiben, wenngleich dies im privaten Umfeld eher ein Ausnahmefall sein dürfte.

Hinweis: Die Bundesregierung beabsichtigt im Jahressteuergesetz 2024 die Leistungsgrenze auf bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit zu erhöhen und insoweit die Leistungsgrenzen zu vereinheitlichen. Hier sind die weitere Entwicklung und das laufende Gesetzgebungsverfahren abzuwarten und zu beobachten. Für das vorherige Beispiel 2 würde das bedeuten, dass die Steuerfreiheit für eine Photovoltaikanlage mit einer Maximalleistung von 90 kWp zu gewähren wäre und Frau Müller daher auch eine größere Photovoltaikanlage installieren könnte.

Die Verwendung des produzierten Stroms ist für die Frage der Steuerfreiheit irrelevant. Die Steuerbefreiung gilt daher sowohl für den veräußerten als auch den selbst verbrauchten Strom. Hierbei spielt es auch keine Rolle, ob der Strom an den Netzbetreiber oder beispielsweise an einen Mieter veräußert wird. Es ist insbesondere auch nicht

DIE MANDANTEN | INFORMATION

erforderlich, dass der Strom ausschließlich für eigene Wohnzwecke genutzt wird. Auch ein Verbrauch des produzierten Stroms in einem „anderen“ Gewerbebetrieb führt nicht zu einer Aberkennung der Steuerfreiheit.

Hinweis: Sofern Frau Müller aus Beispiel 2 den selbst produzierten Strom sowohl in ihrer Privatwohnung als auch in ihrer Bäckerei verbraucht und lediglich den verbleibenden Strom ins öffentliche Stromnetz einspeist, gilt auch in diesem Fall die Steuerbefreiung. Die Einnahmen und die Entnahmen unterliegen nicht der Einkommensteuer.

Die neu eingeführte Steuerbefreiung gilt nicht nur für neu errichtete bzw. erstmals in Betrieb genommene Photovoltaikanlagen, sondern erfasst auch sämtliche Bestandsanlagen, welche die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen.

Die Steuerbefreiung greift allerdings nur dann ein, wenn die Gesamtleistung aller Photovoltaikanlagen des Betreibers zusammen höchstens 100 kW (peak) beträgt. Die Prüfung der 100-kW-(peak)-Grenze ist dabei pro Steuerpflichtigen oder pro Gesellschaft durchzuführen. Bei Prüfung dieser Höchstgrenze von 100 kW (peak) sind alle nach § 3 Nr. 72 EStG grundsätzlich begünstigten Photovoltaikanlagen des jeweiligen Anlagenbetreibers einzubeziehen. Diese Grenze dürfte allerdings für die allermeisten Anlagenbetreiber unproblematisch sein, da eine Vielzahl von Photovoltaikanlagen eher die Ausnahme sein dürfte.

Rechtsfolge der Steuerbefreiungsvorschrift ist die Steuerfreiheit sämtlicher Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage. Sowohl der Verkauf des produzierten Stroms als auch der Eigenverbrauch unterliegen nicht der Einkommensteuer. Im Gegenzug können allerdings auch keine Betriebsausgaben mehr geltend gemacht werden. Sowie die Einnahmen bleiben auch sämtliche Aufwendungen einkommensteuerlich unberücksichtigt. Es können weder Aufwendungen für die Wartung oder Instandhaltung der Photovoltaikanlage noch die Abschreibung der Anlage steuerlich Berücksichtigung finden. Sofern die Voraussetzungen unterjährig erstmalig erfüllt sind oder letztmalig erfüllt werden, z.B. bei Neuerrichtung einer Photovoltaikanlage oder bauliche Veränderung im jeweiligen Gebäude, greift die Steuerbefreiung nur bis bzw. ab diesem Zeitpunkt.

Die Steuerfreiheit erfasst auch die Einnahmen aus der Veräußerung der gesamten Photovoltaikanlage oder die Entnahme der Photovoltaikanlage aus dem Betriebsvermögen. Dies gilt insbesondere für die Fälle des Verkaufs oder der Schenkung des Gebäudes nebst aufstehender Photovoltaikanlage.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann bei Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG

grundsätzlich die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG in Anspruch genommen werden. Dies gilt sowohl für die Installation der Photovoltaikanlage als auch für etwaige Wartungsarbeiten.

Da sowohl die Betriebseinnahmen steuerfrei sind als auch die Betriebsausgaben nicht abgezogen werden dürfen, ist die Ermittlung eines Gewinns nicht mehr erforderlich. Die Abgabe einer Gewinnermittlung ist in diesen Fällen nicht notwendig. Eine Angabe in der Einkommensteuererklärung entfällt daher vollständig.

Hinweis: Durch Einführung der Steuerbefreiung wird zukünftig ein aufwändiges Besteuerungsverfahren, welches häufig die Einbeziehung des steuerlichen Beraters erforderte, vermieden. Im Bereich der Einkommensteuer entfällt damit jegliche Besteuerung. Auch die Erfüllung sämtlicher bürokratischer Pflichten hat sich hiermit erledigt.

Ein Wahlrecht gibt es allerdings nicht. Die völlige Steuerfreiheit gilt bei Erfüllen der vorgenannten tatbestandlichen Voraussetzungen zwangsweise.

Die nachfolgenden Ausführungen betreffen daher Betreiber einer Photovoltaikanlage, welche die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG nicht erfüllen.

2.2 Betriebsvermögen

Die **Photovoltaikanlage** ist notwendiges Betriebsvermögen, auch wenn der selbst produzierte Strom teilweise privat verbraucht wird. Durch die Betriebsvermögens-eigenschaft der Anlage unterliegt auch eine spätere Veräußerung der Photovoltaikanlage der Einkommensteuer. Dient die Photovoltaikanlage ausschließlich dem Selbstverbrauch des produzierten Stroms im privaten Haushalt, stellt die Anlage notwendiges Privatvermögen dar. In diesem Fall ergeben sich keine einkommensteuerlichen Folgen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage.

Bei einem **Batteriespeicher** ist hinsichtlich der Art und Weise des Einbaus zu unterscheiden. Wird der Batteriespeicher **vor** dem Wechselrichter eingebaut, ist der Batteriespeicher unselbständiger Bestandteil der Anlage. Die Zuordnung der einheitlichen Photovoltaikanlage richtet sich nach den zuvor dargestellten Grundsätzen. Bei einem Einbau **nach** dem Wechselrichter stellt der Batteriespeicher hingegen ein selbständiges Wirtschaftsgut dar. Dient der Batteriespeicher ausschließlich der Erhöhung des Selbstverbrauchs im privaten Haushalt, handelt es sich um ein Wirtschaftsgut des notwendigen Privatvermögens. Eine steuerliche Berücksichtigung des Batteriespeichers scheidet in diesem Fall aus.

2.3 Gewinnermittlung

Der Gewinn kann regelmäßig mangels Buchführungspflicht durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt werden.

Hierzu werden grundsätzlich die in einem Kalenderjahr zu-
geflossenen Betriebseinnahmen den im gleichen Kalender-
jahr abgeflossenen Betriebsausgaben gegenübergestellt.
Gewinnermittlungszeitraum ist grundsätzlich das Kalender-
jahr. Erst wenn ein Gewinn von mehr als 80.000 € pro Jahr
erzielt wird oder der jährliche Stromumsatz 800.000 € über-
steigt, ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu
ermitteln. In diesem Fall ist der Anlagenbetreiber ver-
pflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig einen Abschluss
(Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) zu erstellen.

2.4 Betriebseinnahmen

Zu den Betriebseinnahmen zählen in erster Linie die
Vergütungen für den ins Netz eingespeisten Strom. Ist der
Anlagenbetreiber als Unternehmer im Sinne des
Umsatzsteuergesetzes anzusehen, zählt auch die
vereinnahmte Umsatzsteuer sowie die vom Finanzamt
erstattete Vorsteuer zu den Betriebseinnahmen.

Für den privat verbrauchten Strom ist darüber hinaus eine
Sachentnahme als „fiktive“ Betriebseinnahme anzusetzen.
Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen ist
die Sachentnahme mit dem Teilwert zu bewerten. Dieser
entspricht den Reproduktionskosten des selbstverbraucht-
en Stroms. Hierzu gehören neben den Herstellungskosten
auch die Verwaltungs- und Betriebskosten. Der Teilwert
kann entweder durch die individuell angefallenen Kosten
(sog. progressive Methode) oder durch Ableitung aus dem
Verkaufspreis (sog. retrograde Methode) ermittelt werden.
Die Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe ist
noch hinzuzurechnen, sofern der private Verbrauch der
Umsatzsteuer unterliegt.

2.5 Absetzung für Abnutzung (AfA)

Sowohl Aufdachanlagen als auch dachintegrierte
Photovoltaikanlagen stellen aus Sicht der Finanzverwaltung
selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter dar. Die
Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Photo-
voltaikanlage sind über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren linear abzuschreiben.

Für Photovoltaikanlagen, welche nach dem 31.03.2024 und
vor dem 01.01.2025 angeschafft werden, kommt auch die
degressive AfA in Betracht. Diese beträgt das 2-fache der
linearen AfA, mithin 10 % der Anschaffungs- bzw.
Herstellungskosten bzw. in den Folgejahren des jeweiligen
Restbuchwertes. Aufgrund der AfA in fallenden
Jahresbeträgen ist ein Wechsel von der degressiven AfA
zur linearen AfA im weiteren Zeitverlauf angezeigt, sofern
man im jeweiligen Besteuerungszeitraum den höchsten
Abschreibungsbetrag geltend machen will.

Die abzugsfähige Vorsteuer, soweit der Nullsteuersatz
nicht zur Anwendung kommt, gehört nicht zu den
Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Die Abschreibung

beginnt im Zeitpunkt der Lieferung der Anlage, dies ist der
Abnahmezeitpunkt bzw. der Zeitpunkt der Fertigstellung. Im
Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung ist die AfA
zeitanteilig ab dem Monat der Anschaffung bzw.
Herstellung zu berücksichtigen.

2.6 Investitionsabzugsbetrag

Durch die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags für die
künftige Anschaffung bzw. Herstellung einer Photovoltaik-
anlage können grundsätzlich bis zu 50 % der Anschaf-
fungs- bzw. Herstellungskosten als vorgezogener Aufwand
(Betriebsausgabe) geltend gemacht werden, da es sich bei
der Photovoltaikanlage um ein bewegliches und
abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt.
Die Voraussetzungen der erforderlichen betrieblichen
Nutzung sind grundsätzlich erfüllt.

2.7 Sonderabschreibung

Grundsätzlich ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung
und in den vier folgenden Jahren neben der regulären AfA
eine Sonderabschreibung von bis zu insgesamt 20 % der
Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten möglich, da es sich
bei der Photovoltaikanlage um ein bewegliches und
abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt,
welches ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich
genutzt wird.

2.8 Übrige Betriebsausgaben

Schuldzinsen und weitere Finanzierungskosten für den
Erwerb der Anlage sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Abzugsfähig sind auch die laufenden Kosten für die
Anlage, z. B. Ausgaben für Wartung, Zählermiete,
Versicherung oder Instandhaltungsarbeiten.

Hinweis: Mittlerweile ist höchstrichterlich geklärt, dass
Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten am Gebäude,
insbesondere am Dach, nicht abziehbar sind. Anders ver-
hält es sich nur, soweit eine Einzelmaßnahme ausschließ-
lich der Photovoltaikanlage zugeordnet werden kann. Dies
gilt beispielsweise für die Verstärkung der Dachsparren zur
Installation einer Photovoltaikanlage.

2.9 Betriebsveräußerung

Die Veräußerung der Photovoltaikanlage, in aller Regel
gemeinsam mit dem Verkauf des gesamten Grundstücks,
ist eine Betriebsveräußerung des gesamten
Gewerbebetriebs „Stromerzeugung“. Der Veräußerungs-
gewinn ermittelt sich durch Gegenüberstellung des auf die
Anlage entfallenden Verkaufspreises und des steuerlichen
Restbuchwerts im Zeitpunkt der Veräußerung. Etwaige
Veräußerungskosten im Zusammenhang mit dem Verkauf
des Gewerbebetriebs, z. B. Steuerberatungskosten,
können in Abzug gebracht werden. Die Veräußerung des

DIE MANDANTEN | INFORMATION

gesamten Gewerbebetriebs ist steuerlich begünstigt und unterliegt der sog. Fünftelregelung. Unter bestimmten Voraussetzungen kommen ggf. weitere Begünstigungen (Freibetrag, ermäßigter Steuersatz) in Betracht.

3. Gewerbesteuer

Grundsätzlich handelt es sich bei dem Betrieb einer Photovoltaikanlage um einen gesonderten Gewerbebetrieb. Auch wenn der Betreiber der Photovoltaikanlage weitere betriebliche Tätigkeiten ausübt, sind diese in aller Regel nicht zu einer Einheit zusammenzufassen.

Die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG gilt auch für Zwecke der Gewerbesteuer**. Folglich sind die Einnahmen oder Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Einkommensteuer auch bei der Gewerbesteuer freigestellt.

Gleichwohl hat der Gesetzgeber auch für gewerbesteuerliche Zwecke die bisher bereits bestehende gesetzliche Regelung zur gewerbesteuerlichen Steuerfreiheit an die Größenmerkmale der Einkommensteuer mit Wirkung für den Erhebungszeitraum 2022 angepasst. Photovoltaikanlagen bis zu einer installierten Leistung von 30 kW sind von der Gewerbesteuer befreit, wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Anlage beschränkt. Aufgrund dieser Steuerbefreiung sind die Anlagenbetreiber nicht mehr Mitglied der IHK, die zuvor bestehende Pflichtmitgliedschaft entfällt.

Eine Gewerbesteuererklärung müssen die Anlagenbetreiber daher nicht mehr abgeben.

Sofern die Größenmerkmale überschritten werden und der Betrieb der Photovoltaikanlage grundsätzlich der Gewerbesteuer unterliegt, ist für gewöhnlich nicht mit einer gewerbesteuerlichen Belastung zu rechnen, da dem Betreiber einer Photovoltaikanlage ein Freibetrag von 24.500 € für jeden Gewerbebetrieb zusteht. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass gerade in den Anfangsjahren aufgrund der Schuldzinsen, der AfA und ggf. der Sonderabschreibung in vielen Fällen Verluste bzw. nur geringe Gewinne erwirtschaftet werden. Gewerbesteuerliche Konsequenzen sind in aller Regel auch bei Nichterfüllen der Steuerbefreiungen nicht zu erwarten.

4. Umsatzsteuer

4.1 Unternehmereigenschaft

Der Betreiber der Anlage wird den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeisen. Damit dient die Anlage ausschließlich der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen

aus der Stromerzeugung. Der Betreiber der Photovoltaikanlage ist daher ein **Unternehmer** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Unternehmer ist hierbei, wer den Vertrag mit dem Netzbetreiber bzw. einem Dritten über die Lieferung des Stroms schließt. Insbesondere Ehegatten müssen daher im Rahmen der vertraglichen Vereinbarungen auf eine klare und eindeutige Dokumentation achten, um keine wirtschaftlichen Nachteile zu erleiden. Es ist daher dafür Sorge zu tragen, dass bei sämtlichen Vertragsverhältnissen der richtige Vertragspartner aufgenommen wird.

4.2 Kleinunternehmerregelung

In vielen Fällen werden die Betreiber der Photovoltaikanlage die Voraussetzungen der sog. Kleinunternehmerregelung erfüllen, da deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen wird. Nimmt der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist allein auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Jahres abzustellen. Die maßgebliche Grenze beträgt in diesem Fall 22.000 €. Der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024 sieht eine Erhöhung der vorgenannten Umsatzgrenzen auf 25.000 € bzw. 100.000 € vor.

Bei der Ermittlung der vorgenannten Grenzen ist jeweils auf den Gesamtumsatz des Unternehmers abzustellen. Hierbei sind alle unternehmerischen Tätigkeiten des Anlagenbetreibers miteinzubeziehen, d. h. sämtliche Betriebe oder berufliche Tätigkeiten sind zu berücksichtigen.

Folge der Kleinunternehmerregelung ist, dass die geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben wird und die Regelungen über den Vorsteuerabzug keine Anwendung finden. Ein Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen, insbesondere dem Erwerb der Anlage, ist nicht möglich. Der Kleinunternehmer muss folglich auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen einreichen.

Die Kleinunternehmerregelung war in der Vergangenheit für die Betreiber einer Photovoltaikanlage weniger interessant. Durch sie ergaben sich zwar deutliche bürokratische Erleichterungen, allerdings auch ökonomische Nachteile, da die Vorsteuer aus der Anschaffung bzw. dem Erwerb der Photovoltaikanlage nicht geltend gemacht werden konnte. Daher entschieden sich viele Betreiber einer Photovoltaikanlage dazu, auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten. Hierdurch war sichergestellt, dass die Vorsteuer im Rahmen der Anschaffung oder des Erwerbs der Photovoltaikanlage geltend gemacht werden konnte. Der Anlagenbetreiber musste lediglich die Netto-Anschaffungskosten der Anlage finanzieren, die Vorsteuer wurde durch das zuständige

Finanzamt erstattet. Im Gegenzug unterlag auch die Einspeisevergütung der Umsatzsteuer. Eine wirtschaftliche Belastung war hiermit allerdings nicht verbunden, da der Netzbetreiber neben der Netto-Einspeisevergütung auch die Umsatzsteuer zusätzlich an den Betreiber der Photovoltaikanlage entrichtete. Der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung brachte allerdings allerhand administrativen Mehraufwand mit sich.

Durch Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie wurde die Grundlage für die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes oder einer Steuerbefreiung mit dem Recht auf Vorsteuerabzug (**sog. Nullsteuersatz**) geschaffen. Der deutsche Steuergesetzgeber hat mit dem Jahressteuergesetz 2022 diese Möglichkeit aufgegriffen und sieht ab dem Jahr 2023 für die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb der Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Batteriespeicher, die dazu dienen, den mit den Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, einen **ermäßigten Umsatzsteuersatz von 0 %** vor. Voraussetzung hierfür ist, dass die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert werden. Gleiches gilt auch für die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Batteriespeicher, wenn die Installationsleistung separat beauftragt wurde und für die Lieferung der Bauteile der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 0 % zum Tragen kommt. Bisher galt für diese Leistungen und Installationsleistungen der reguläre Steuersatz von 19 %. Folglich wird die Eingangsrechnung des Anlagenbetreibers einen Bruttobetrag enthalten, welcher zugleich dem Nettobetrag entspricht.

Dieser Nullsteuersatz stellt ein Novum im deutschen Umsatzsteuerrecht dar und gilt bisher lediglich im Bereich der Photovoltaikanlagen. Zielsetzung ist die Entlastung der meisten Betreiber von Photovoltaikanlagen von bürokratischen Aufgaben. Denn aufgrund der Einführung des sog. Nullsteuersatzes sind die Lieferung sowie die Installation der Photovoltaikanlage aus Sicht des Anlagenbetreibers nicht mit Vorsteuerbeträgen belastet, so dass der Betreiber der Photovoltaikanlage ohne finanzielle Nachteile bei der Kleinunternehmerregelung bleiben kann. **Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Photovoltaikanlage einschließlich ihrer Komponenten nach dem 31.12.2022 geliefert bzw. montiert worden sind.** Für sog. Altanlagen, welche vor dem 1.1.2023 geliefert bzw. montiert worden sind, verbleibt es bei den bisherigen Regelungen.

Der Lieferant bzw. der Installationsbetrieb der Photovoltaikanlage muss den sog. Nullsteuersatz unter folgenden Voraussetzungen anwenden:

Begünstigt sind die Lieferung und die Montage der Photovoltaikanlage. Die Vermietung oder Verpachtung einer Photovoltaikanlage stellt hingegen keine Lieferung dar und unterliegt folglich der Regelbesteuerung. Der Vermieter bzw. Verpächter muss in diesen Fällen das Miet- bzw. Pachtentgelt zuzüglich 19 % Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

Hinweis: Die Anbieter von Photovoltaikanlagen bieten hier unterschiedlichste Varianten von Mietmodellen an. Je nach Ausgestaltung des Miet-, Pacht- oder Leasingvertrages kann es sich aus umsatzsteuerlicher Sicht um eine Lieferung der Photovoltaikanlage handeln. Die Vereinbarung einer sehr günstigen Kaufoption am Ende der Vertragslaufzeit unter Abtretung noch bestehender Garantieansprüche kann eine Lieferung begründen. Bei diesen Verträgen empfiehlt sich eine detaillierte Prüfung durch den steuerlichen Berater.

Die Nebenleistungen zur Lieferung der Photovoltaikanlage unterliegen ebenfalls dem Nullsteuersatz. Hierzu zählen unter anderem die Übernahme der Anmeldung in das Marktstammdatenregister, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Photovoltaikanlage, die Kabelinstallation, die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln, die Bereitstellung von Gerüsten, die Lieferung von Befestigungsmaterialien sowie die Erneuerung oder Erweiterung des Zählerschranks, sofern dies erforderlich ist. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass diese Leistungen durch den Installationsbetrieb der Photovoltaikanlage erbracht und keine separaten Vertragsverhältnisse mit anderen Handwerksbetrieben begründet werden. Nicht begünstigt sind allerdings selbständige Serviceleistungen, wie beispielsweise Wartungs- oder Reparaturarbeiten. Diese unterliegen dem Regelsteuersatz von 19 %.

Auch die Lieferung einer Photovoltaikanlage durch einen Bauträger im Rahmen der Errichtung eines Gebäudes unterliegt dem Nullsteuersatz.

Der Nullsteuersatz begünstigt nur die Lieferung an den Betreiber der Photovoltaikanlage. Vorausgehende Lieferungen in der Lieferkette durch den Großhandel oder einen Zwischenhändler sind nicht begünstigt und unterliegen wie bisher dem Regelsteuersatz.

Der sog. Nullsteuersatz setzt voraus, dass die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert werden. Es kommt daher entscheidend auf den Installationsort der Photovoltaikanlage an.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Eine Wohnung liegt bereits dann vor, wenn die Räumlichkeiten zum Wohnen oder Schlafen genutzt werden.

Hinweis: Auch Gebäude auf Freizeitgrundstücken oder Gartenlauben in Kleingartensiedlungen erfüllen den Wohnungsbegriff. Auch ein Wohnwagen oder ein Hausboot erfüllen diese Voraussetzungen, wenn diese ortsfest genutzt und allenfalls gelegentlich fortbewegt werden. Ebenso kann ein Container den Gebäudebegriff erfüllen, sofern dieser ortsfest, z.B. als Wohncontainer, genutzt wird.

Besonderheiten sind bei gemischt genutzten Gebäuden zu beachten. Wird ein Gebäude sowohl zu Wohnzwecken als auch für betriebliche Aktivitäten genutzt, liegen die Voraussetzungen für den sog. Nullsteuersatz nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich vor, wenn die Flächen, welche für die begünstigten wohnwirtschaftlichen Zwecke genutzt werden, mindestens 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche ausmachen.

Fortführung Beispiel 2: Die Bäckerei von Frau Müller hat eine Gesamtfläche von 120 qm. Die beiden Wohnungen im Obergeschoss bzw. Dachgeschoss verfügen insgesamt über eine Wohnfläche von 140 qm.

Lösung: Die Lieferung der Photovoltaikanlage unterliegt dem Nullsteuersatz, da es sich bei dem Gebäude von Frau Müller insgesamt um ein begünstigtes Gebäude handelt, da die wohnwirtschaftlich genutzte Fläche mindestens 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche (hier 53,85 %) beträgt.

In der Nähe einer Privatwohnung bzw. einer Wohnung befindet sich die Photovoltaikanlage insbesondere, wenn diese auf demselben Grundstück installiert wird, auf welchem sich die Wohnung befindet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine Photovoltaikanlage auch in der Nähe einer Privatwohnung bzw. einer Wohnung, wenn ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht.

Hinweis: Aus Sicht der Finanzverwaltung ist ein räumlicher oder funktionaler Zusammenhang gegeben, wenn es sich um einen einheitlichen Gebäudekomplex oder ein einheitliches Areal handelt. Somit können beispielsweise auch Photovoltaikanlagen auf einem Garagengrundstück, welches an das Wohngrundstück angrenzt oder sich in dessen Nähe befindet, begünstigt sein. Die Voraussetzungen des sog. Nullsteuersatzes gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. In diesem Fall muss weder die Gebäudeart geprüft werden noch, ob die Photovoltaikanlage sich in, auf oder in der Nähe eines begünstigten Gebäudes befindet. Durch diese Vereinfachungsregelung sind daher auch Photovoltaik-

anlagen auf gewerblich genutzten Gebäuden, z. B. Büro- oder Produktionsgebäuden, erfasst.

Abwandlung Beispiel 2: Die Gesamtfläche der Bäckerei beträgt 300 qm. Neben der Bäckerei befindet sich lediglich ein kleines Appartement mit einer Wohnfläche von 25 qm in diesem Gebäude.

Lösung: Die Lieferung der Photovoltaikanlage unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %, da die Bruttoleistung der Photovoltaikanlage 35 kW (peak) beträgt und das Gebäude nicht mindestens zu 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche zu Wohnzwecken genutzt wird (hier 7,69 %). Würde die Bruttoleistung der Photovoltaikanlage maximal 30 kW (peak) betragen, wäre die Lieferung der Photovoltaikanlage umsatzsteuerlich begünstigt und würde dem Nullsteuersatz unterliegen. Auf die Gebäudeart käme es in diesem Fall nicht an.

Auch die wesentlichen Komponenten der Photovoltaikanlage unterliegen dem Nullsteuersatz. Dies gilt auch im Falle einer nachträglichen Lieferung. Zu den wesentlichen Komponenten gehören z.B. der Wechselrichter, die Dachhalterung, das Energiemanagementsystem, das Solarkabel und die Einspeisesteckdose. Nicht zu den wesentlichen Komponenten gehören Stromverbraucher wie beispielsweise Wärmepumpen oder Ladeinfrastruktur (Wallbox).

Beispiel 3: Der Anlagenbetreiber errichtet seine neue Photovoltaikanlage auf der Garage seines privaten Einfamilienhauses in Eigenleistung. Hierfür erwirbt der Anlagenbetreiber Schrauben und Kabel im ortsansässigen Baumarkt.

Lösung: Die Lieferung der Schrauben und Kabel durch den Baumarkt unterliegen dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 %, da es sich hierbei nicht um wesentliche Komponenten der Photovoltaikanlage handelt. Der Erwerb der eigentlichen Solarmodule, des Wechselrichters sowie der Dachhalterung sind begünstigt und unterliegen dem Nullsteuersatz.

Die Betreibereigenschaft muss allerdings in jedem Fall erfüllt sein, um den Nullsteuersatz anwenden zu können. D.h. der Leistungsempfänger der Lieferung der Photovoltaikanlage muss der spätere Betreiber der Photovoltaikanlage sein.

Aus Sicht der Finanzverwaltung muss der leistende Unternehmer nachweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Ausreichend für den Nachweis ist es, wenn der Erwerber der Photovoltaikanlage erklärt, dass er Betreiber der Photovoltaikanlage ist und es sich um ein begünstigtes Gebäude handelt. Alternativ kann der Erwerber der Photovoltaikanlage anstelle der Gebäudeart auch erklären, dass die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage

laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird.

Hinweis: Die Erklärung des Anlagenbetreibers kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarungen erfolgen. Es ist davon auszugehen, dass bereits im Rahmen des Liefervertrages bzw. Werk(liefer)vertrages durch den Lieferanten bzw. Installationsbetrieb entsprechende Erklärungen aufgenommen werden. Für die Betreiber einer Photovoltaikanlage ist hier ein besonderes Augenmerk erforderlich, um keine fehlerhaften oder unrichtigen Angaben zu machen.

Ebenfalls begünstigt im Rahmen des Nullsteuersatzes ist auch die reine Installation einer im Rahmen des Nullsteuersatzes begünstigten Photovoltaikanlage. Zu der begünstigten Installationsleistung gehören die photovoltaikanlagenspezifischen Arbeiten, z.B. die Erweiterung des Zählerschranks für die Photovoltaikanlage. Vorarbeiten oder Arbeiten, die auch anderen Zwecken zugutekommen, sind allerdings nicht begünstigt. Aus Sicht der Finanzverwaltung zählen hierzu beispielsweise die Dacharbeiten.

Fortführung Beispiel 3: Für die notwendige Erweiterung des Zählerschranks beauftragt der Anlagenbetreiber den örtlichen Elektriker. Da das Dach der Garage nicht für die Installation einer Photovoltaikanlage ausgelegt ist, wird auch der örtliche Dachdeckerbetrieb mit der Verstärkung der Dachsparren beauftragt. Um die Photovoltaikanlage sicher installieren zu können, beauftragt der Anlagenbetreiber darüberhinaus auch ein Gerüstbauunternehmen mit dem Aufstellen eines Gerüsts.

Lösung: Die Dacharbeiten sowie die Kosten für das Bereithalten des Baugerüsts unterliegen dem Regelsteuersatz von 19 %, da es sich insoweit nicht um photovoltaikanlagenspezifische Arbeiten handelt. Die Erweiterung des Zählerschranks ist hingegen im Rahmen des Nullsteuersatzes begünstigt.

Hinweis: Sofern der Anlagenbetreiber ein Solarunternehmen im Rahmen einer Paketlösung mit der Lieferung und Installation der Photovoltaikanlage beauftragt, sind sämtliche im Rahmen der einheitlichen Lieferung erbrachte Arbeiten, auch die Dacharbeiten sowie das Bereithalten des Gerüsts, im Rahmen des Nullsteuersatzes begünstigt.

Es ist zwar auch in den Fällen der Kleinunternehmerregelung grundsätzlich erforderlich, dass der Betreiber der Photovoltaikanlage bei Inbetriebnahme oder Erweiterung der Anlage, dies der Finanzverwaltung anzeigt. Die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen sowie der administrative Mehraufwand im Zusammenhang mit der Ermittlung beispielsweise der unentgeltlichen Wertabgabe entfällt allerdings. Die Finanzverwaltung beanstandet seit Sommer 2023 aus Gründen des Bürokratieabbaus und der

Verwaltungsökonomie allerdings nicht, wenn der Betreiber von Photovoltaikanlagen auf die steuerliche Anzeige über die Aufnahme der Erwerbstätigkeit und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung verzichtet.

Kleinunternehmer können sich allerdings für die Regelbesteuerung entscheiden. Durch die Option zur Regelbesteuerung können Betreiber einer Photovoltaikanlage den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung bzw. dem Erwerb der Anlage geltend machen. Dies ist seit dem 1.1.2023 allerdings nur noch dann erforderlich, wenn die Voraussetzungen für den Nullsteuersatz nicht vorliegen und der Lieferant bzw. Installationsbetrieb eine Rechnung inklusive 19 % Umsatzsteuer erteilt. Durch die Option zur Regelbesteuerung kann in den Fällen der umsatzsteuerpflichtigen Lieferung sichergestellt werden, dass in diesem Fall nur die Netto-Anschaffungskosten der Anlage finanziert werden müssen. Die Vorsteuer wird durch das zuständige Finanzamt erstattet. Im Gegenzug unterliegen die Einspeisevergütungen der Umsatzsteuer. Der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ist für den Unternehmer für fünf Jahre verbindlich. Erst nach Ablauf dieser fünf Jahre können Anlagenbetreiber wieder zur Kleinunternehmerregelung zurückkehren und ihren Verzicht widerrufen. Hier ist allerdings zu berücksichtigen, dass dies ggf. eine Vorsteuerberichtigung zur Folge haben kann. Vor einem Widerruf des Verzichts sollte daher sorgfältig geprüft werden, ob der Vorsteuerberichtigungszeitraum der Anlage noch läuft und ein Widerruf zu einer teilweisen Rückzahlung der ursprünglich erhaltenen Vorsteuer führen kann.

4.3 Umsatzsteuervoranmeldungen

Wird der Anlagenbetreiber mit Inbetriebnahme der Anlage erstmals unternehmerisch tätig und **verzichtet er auf die Kleinunternehmerregelung**, ist er grundsätzlich verpflichtet, im laufenden und folgenden Kalenderjahr monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben. Für die folgenden Jahre gilt grundsätzlich das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum. Beträgt die Umsatzsteuer für das vorangegangene Jahr nicht mehr als 1.000 €, kann die Finanzverwaltung den Anlagenbetreiber von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung befreien. Dies wird sie in aller Regel auch tun. Für die Jahre 2021 bis 2026 gibt es in Neugründungsfällen Erleichterungen dahingehend, dass die allgemeinen Regelungen zum Voranmeldungszeitraum bereits ab Neugründung gelten und damit die voraussichtliche Höhe der Umsatzsteuer entscheidend ist.

4.4 Besteuerungsart (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten)

Sofern der Betreiber einer Photovoltaikanlage auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet, wird sich die Ist-

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Versteuerung in aller Regel als vorteilhaft erweisen. Bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ist die Umsatzsteuer erst dann gegenüber dem Finanzamt zu erklären und abzuführen, wenn die Zahlungen auf dem Konto des Anlagenbetreibers eingegangen sind.

Die Voraussetzung für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, ein Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr von nicht mehr als 800.000 €, werden im Normalfall erfüllt. Der Anlagenbetreiber kann daher die Ist-Versteuerung bei dem zuständigen Finanzamt formlos beantragen. Liegen die Voraussetzungen für die Ist-Versteuerung vor, wird dem Antrag durch die Finanzverwaltung grundsätzlich entsprochen.

4.5 Unternehmensvermögen

Sofern der erzeugte Strom nur zum Teil unternehmerisch verwendet und im Übrigen privat verbraucht wird, liegt eine teilunternehmerische Verwendung der Photovoltaikanlage vor. In diesem Fall ist der Anlagenbetreiber grundsätzlich nur im Umfang der unternehmerischen Verwendung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dem Anlagenbetreiber steht in diesen Fällen allerdings ein Zuordnungswahlrecht zu. Er kann die Photovoltaikanlage in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuordnen und folglich auch den vollen Vorsteuerabzug geltend machen. Im Gegenzug hat er eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Dies gilt selbstverständlich nur in den Fällen, in denen der Nullsteuersatz keine Anwendung findet und der Anlagenbetreiber auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet. Die vollständige Zuordnung der Anlage erfordert allerdings eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Es bedarf daher einer zeitnahen Dokumentation dieser Zuordnungsentscheidung (bis zum 31.7. des Folgejahres, Regelabgabefrist für Steuererklärungen).

Wird ein Batteriespeicher zusammen mit der Photovoltaikanlage angeschafft, ist dieser Teil des einheitlichen Zuordnungsobjekts „Photovoltaikanlage“. Wird der Stromspeicher allerdings erst nachträglich erworben, stellt der Batteriespeicher ein eigenständiges Zuordnungsobjekt im umsatzsteuerlichen Sinne dar, dessen Zuordnung zum Unternehmensvermögen grundsätzlich daran scheitert, dass der Batteriespeicher zur Erhöhung des Eigenverbrauchs angeschafft wird.

4.6 Umsätze

Die Lieferung des erzeugten Stroms unterliegt bei Option zur Regelbesteuerung der Umsatzsteuer in Höhe von 19 %. Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist die vom Netzbetreiber gezahlte Einspeisevergütung bzw. im Falle der Direktvermarktung das mit dem Dritten vereinbarte

Entgelt. Hierbei handelt es sich um einen Nettobetrag, also die Vergütung ohne Umsatzsteuer.

Wird der durch eine Photovoltaikanlage produzierte Strom teilweise selbst verbraucht, ist für den dezentral verbrauchten Strom eine unentgeltliche Wertabgabe („Eigenverbrauch“) zu versteuern, sofern aus der Anschaffung oder Herstellung der Anlage ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Bemessungsgrundlage dieser unentgeltlichen Wertabgabe ist der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Eigenverbrauchs. Bezieht der Anlagenbetreiber von einem Energieunternehmen zusätzlichen Strom, ist dieser Strompreis als fiktiver Einkaufspreis für die unentgeltliche Wertabgabe anzusetzen. Ein ggf. zu zahlender Grundpreis ist im Rahmen des fiktiven Einkaufspreises zu berücksichtigen. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage, maßgebend ist der Nettopreis.

4.7 Vorsteuerabzug

Die Vorschriften über den Vorsteuerabzug finden **nur Anwendung, wenn der Anlagenbetreiber zur Regelbesteuerung optiert** hat. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Leistung für das Unternehmen des Anlagenbetreibers erbracht wird. Die Photovoltaikanlage wird von demjenigen betrieben, der den Strom entgeltlich liefert und damit Vertragspartner mit dem Netzbetreiber oder einem Dritten ist. Um den Vorsteuerabzug geltend machen zu können, muss der Anlagenbetreiber als Stromlieferant auch der Käufer der Photovoltaikanlage sein und über eine ordnungsgemäße Rechnung verfügen. Insbesondere Ehegatten müssen auf eine klare und eindeutige Vereinbarung achten, um hier keine Nachteile zu erleiden. Ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage ist allerdings nur möglich, wenn der Nullsteuersatz nicht zur Anwendung kommt.

Auch aus den laufenden Kosten ist ein Vorsteuerabzug möglich, sofern die Umsatzsteuer in den Rechnungen gesondert ausgewiesen wurde und die Rechnungen ordnungsgemäß sind. Unter bestimmten Voraussetzungen ist auch ein anteiliger Vorsteuerabzug aus den Gebäudekosten des Gebäudes, an bzw. auf welchem eine Photovoltaikanlage installiert ist, möglich, da das Betreiben einer Photovoltaikanlage zu einer unternehmerischen Mitbenutzung des Gebäudes führt. Der Vorsteuerabzug ist anhand der Verwendung des gesamten Gebäudes nach dem Verhältnis der (fiktiven) Mieteinnahmen zu ermitteln. Hierbei muss allerdings in den Fällen der Werklieferung eine unternehmerische Mindestnutzung des Gebäudes von 10 % vorliegen; diese dürfte häufig nicht erfüllt sein.

5. Grunderwerbsteuer

Der Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsvorgänge, welche sich auf ein inländisches Grundstück beziehen. Darunter sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Nicht zu einem Grundstück gehören allerdings Betriebsvorrichtungen.

Beim Kauf bzw. Verkauf eines Gebäudes mit Photovoltaikanlage unterliegt der auf die Anlage entfallende Kaufpreis daher grundsätzlich nicht der Grunderwerbsteuer, da es sich in aller Regel bei der Photovoltaikanlage um eine Betriebsvorrichtung handelt. Dies gilt lediglich für die seltenen Ausnahmefälle nicht, in denen die Anlage ausschließlich der Energieversorgung des betroffenen Grundstücks (Eigenbedarf) dient, der Strom also nicht entgeltlich ins öffentliche Netz eingespeist oder an einen Dritten veräußert wird.

Dachintegrierte Photovoltaikanlagen sind aus Sicht der Finanzverwaltung als Gebäudebestandteil anzusehen. Daher unterliegt der auf die dachintegrierte Photovoltaikanlagen entfallende Kaufpreisanteil der Grunderwerbsteuer.

6. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Photovoltaikanlagen sind grundsätzlich Betriebsvermögen im Sinne der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Dies gilt auch nach Einführung der Steuerbefreiung für Zwecke der Einkommensteuer bzw. der Gewerbesteuer. Damit stehen dem Erben bzw. Beschenkten auch die besonderen steuerlichen Vergünstigungen/Freistellungen für Betriebsvermögen zu. Insoweit lassen sich Vermögensübertragungen zu Lebzeiten grundsätzlich steuergünstig vollziehen, da weder Verwaltungsvermögensgrenzen noch die Verletzung der Lohnsummenregelung noch ein Verstoß gegen die Behaltensfristen drohen. Die steuerliche Privilegierung scheidet lediglich dann aus, wenn es sich bei dem Betrieb der Photovoltaikanlage um Liebhaberei handelt.

Hinweis: Zwar sind dachintegrierte Photovoltaikanlagen (z. B. Solarziegel) nach Ansicht der Finanzverwaltung für Zwecke der Bewertung nicht als Betriebsvorrichtungen, sondern als wesentliche Gebäudebestandteile einzustufen. Dennoch rechnen sie für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer zum (ggf. begünstigten) Betriebsvermögen und sind gesondert zu erfassen.

7. Bauabzugsteuer

Unternehmerisch tätige Empfänger von Bauleistungen müssen grundsätzlich einen Steuerabzug vornehmen. Hierzu gehören auch Kleinunternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Erbringt jemand Bauleistungen an einen Unternehmer, sind die **Auftraggeber** grundsätzlich verpflichtet, von dem Entgelt für die Bauleistung (= Entgelt

zzgl. Umsatzsteuer, Bruttobetrag) einen Steuerabzug in Höhe von 15 % vorzunehmen. Von der Bauabzugsteuer werden alle Leistungen erfasst, die der Herstellung, Instandsetzung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der Begriff des Bauwerks weit auszulegen. Daher umfasst der Begriff der Bauleistung auch die Installation einer Photovoltaikanlage, unabhängig davon, ob die Anlage als Gebäudebestandteil oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist. Folglich müsste der Anlagenbetreiber als Leistungsempfänger bei der Errichtung der Photovoltaikanlage Bauabzugsteuer einbehalten und an das Finanzamt abführen. Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt der Zahlung.

Beispiel 4: A lässt auf dem Dach seines privaten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage installieren. Die Anlage kostet inklusive Installation 15.000 €. Umsatzsteuer muss A aufgrund des Nullsteuersatzes nicht bezahlen. Der Strom wird in vollem Umfang in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Der leistende Unternehmer legt trotz der wiederholten Aufforderung keine Freistellungsbescheinigung für Bauleistungen vor.

Lösung: Die Errichtung der Photovoltaikanlage stellt eine Bauleistung dar. A wird durch die nachhaltige Erzielung von Einnahmen durch die Stromerzeugung Unternehmer. Mangels Vorlage einer gültigen Freistellungsbescheinigung ist A verpflichtet, von der Gegenleistung einen Steuerabzug in Höhe von 15 % vorzunehmen. Der Steuerabzug beträgt 2.250 € (= 15 % von 15.000 €). A überweist dem leistenden Unternehmer nur 12.750 € (= 15.000 € abzgl. 2.250 €) und führt die Bauabzugsteuer in Höhe von 2.250 € an das Finanzamt ab.

Der Steuerabzug muss allerdings nicht vorgenommen werden, wenn der leistende Unternehmer eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt oder die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr einen Betrag von 5.000 € nicht übersteigt.

Hinweis: Grundsätzlich verfügen die leistenden Unternehmer über eine gültige Freistellungsbescheinigung. Es ist unbedingt darauf zu achten, dass der leistende Unternehmer diese dem Anlagenbetreiber vorlegt und der Anlagenbetreiber eine Kopie dieser Bescheinigung zu seinen Unterlagen nimmt. Andernfalls haftet der Anlagenbetreiber für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag.

III. Wichtige Internetadressen

1. Rechtliches

- www.clearingstelle-eeg.de
- www.energieverbraucher.de

DIE MANDANTEN | INFORMATION

2. Förderungen

- www.kfw.de
- www.solarwirtschaft.de/fuer-verbraucher/
- www.energiefoerderung.info

3. Behörden und Verbände

- Bundesministerium für Wirtschaft und Energie:
www.bmwi.de und www.erneuerbare-energien.de
- Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA): www.bafa.de
- Bundesnetzagentur: www.bundesnetzagentur.de
- Bundesverband Solarwirtschaft:
www.solarwirtschaft.de
- Bundesverband Erneuerbare Energie:
www.bee-ev.de
- Deutsche Gesellschaft für Sonnenenergie:
www.dgs.de
- Bund der Energieverbraucher:
www.energieverbraucher.de
- Bundesverband Kraft-Wärme-Kopplung e.V.:
www.bkww.de

Rechtsstand: 15.6.2024

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.