



DIE MANDANTEN | INFORMATION

Sonderausgabe zu Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken 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
 - 2.10 Einkommensteuererklärung
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

Eine der zentralen Herausforderungen der aktuellen Zeit ist der Schutz des Klimas. Gerade der Ausstoß von CO₂, unter anderem bei der Stromerzeugung sowie der Heizung von Gebäuden, trägt entscheidend zur Erderwärmung bei. Deutschland setzt zur Vermeidung dieses Ausstoßes zunehmend auf den Einsatz von erneuerbaren Energien. Die Photovoltaikanlage sowie das Blockheizkraftwerk bieten daher aus ökologischer Sicht einen echten Mehrwert und können einen entscheidenden Beitrag zur Energiewende leisten. Sie können darüber hinaus auch ökonomisch sehr attraktiv sein.

Die Erzeugung von Strom durch Photovoltaikanlagen wird durch das Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) gefördert. Die Förderung von Blockheizkraftwerken ist im Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz (KWKG) geregelt. Eine Vergütung nach dem EEG ist für Blockheizkraftwerke nur möglich, wenn diese mit Biomasse im Sinne der Biomasseverordnung betrieben werden.

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 durchaus sehen lassen.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Dies gilt gleichermaßen für ein Blockheizkraftwerk, welches zusätzlich die Nutzung der bei der Stromerzeugung anfallenden Abwärme ermöglicht. Aufgrund der deutlich gestiegenen Strompreise ist der „Eigenverbrauch“ des selbst produzierten Stroms ein wichtiger Bestandteil der gesamten Kalkulation. Bereits heute ist es in aller Regel rentabler, den Strom zumindest teilweise selbst zu verbrauchen, als ihn in vollem Umfang in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen. Aufgrund der weiter steigenden Energiepreise wird der „Eigenverbrauch“ immer mehr an Bedeutung gewinnen. In diesem Kontext wird auch der Einsatz von Stromspeichern eine immer wichtigere Rolle übernehmen, da sie den Anteil des selbst verbrauchten Stroms signifikant erhöhen können. 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 beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (www.erneuerbare-energien.de) abgerufen werden. Die Stromvergütungen für Blockheizkraftwerke sind auf der Internetseite des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (www.bafa.de) einsehbar. Aktuelle Bekanntgaben erfolgen auch durch Pressemitteilungen der Bundesnetzagentur (www.bundesnetzagentur.de).

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. Auch der KWK-Zuschlag für Blockheizkraftwerke, welcher für 60.000 Vollbenutzungsstunden gezahlt wird, bietet ausreichend Sicherheit und Klarheit im Rahmen einer Rentabilitätsbetrachtung. Voraussetzung für den KWK-Zuschlag ist die Zulassung der Anlage durch das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle.

II. Steuerliche Rahmenbedingungen

1. Klärungsbedarf

Viele Anlagenbetreiber machen sich im Vorfeld keine Gedanken darüber, welche steuerlichen Folgen die Installation und der Betrieb einer Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheizkraftwerks haben und welche steuerlichen Pflichten damit einhergehen. Die Anlagenbetreiber kommen mit der gesamten Breite des deutschen Steuerrechts in Berührung. Neben einkommensteuerlichen, gewerbsteuerlichen 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.

Die nachfolgenden Ausführungen enthalten zwar wichtige Eckpunkte der Besteuerung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken, ein ausführliches, auf den Einzelfall bezogenes Beratungsgespräch können sie jedoch nicht ersetzen. Die steuerliche Planung im Zusammenhang mit der Anschaffung einer Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheizkraftwerks sollte rechtzeitig im Vorfeld der Bestellung erfolgen.

2. Einkommensteuer

2.1 Einkunftsart

Anlagenbetreiber, 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. Bei einem Blockheizkraftwerk umfasst der Gewerbebetrieb neben der Stromerzeugung auch die Produktion und den Verkauf von Wärme, sofern diese nicht selbst verbraucht wird.

2.2 Betriebsvermögen

Die **Photovoltaikanlage** ist notwendiges Betriebsvermögen, da sie ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke, der Erzeugung von Strom, verwendet wird. Auch wenn der selbst produzierte Strom teilweise privat verbraucht wird, liegt eine ausschließliche eigenbetriebliche Nutzung vor, da der private Verbrauch eine Sachentnahme des Wirtschaftsguts Strom und keine private Verwendung der Photovoltaikanlage darstellt. Durch die Betriebsvermögenseigenschaft der Anlage unterliegt auch eine spätere Veräußerung 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 steuerlichen Folgen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Photovoltaikanlage	
Notw. Betriebsvermögen	Notw. Privatvermögen
Verkauf des produzierten Stroms an Netzbetreiber bzw. Dritte, auch bei teilweisem Eigenverbrauch	Ausnahmefall: Produzierter Strom wird ausschließlich im privaten Haushalt verbraucht.

Bei **Blockheizkraftwerken** ist zu unterscheiden, ob diese als Gebäudebestandteil oder als Betriebsvorrichtung einzustufen sind. Blockheizkraftwerke sind unselbständige Gebäudebestandteile, wenn sie neben der Stromerzeugung auch der Beheizung und Warmwasserversorgung des Gebäudes dienen, denn ein Gebäude ist ohne Heizungsanlage noch nicht als fertiggestellt anzusehen. Das Blockheizkraftwerk dient in diesem Fall vorrangig der Nutzbarmachung des Gebäudes. Es handelt sich daher nicht um ein selbständiges Wirtschaftsgut.

Anders ist dies zu beurteilen, wenn das Blockheizkraftwerk eine Betriebsvorrichtung darstellt. Dies ist dann der Fall, wenn das Blockheizkraftwerk unmittelbaren betrieblichen Zwecken der Strom- und Wärmeerzeugung dient. Hiervon ist auszugehen, wenn das Blockheizkraftwerk von einem Dritten, nicht dem Eigentümer oder Mieter, errichtet und betrieben wird oder der weit überwiegende Teil der erzeugten Wärme- und Stromleistung veräußert wird. In diesem Fall ist das Blockheizkraftwerk ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut und somit notwendiges Betriebsvermögen.

Blockheizkraftwerk	
Notw. Betriebsvermögen	Notw. Privatvermögen
Betriebsvorrichtung, Errichtung und Betrieb nicht durch Eigentümer oder Mieter oder Veräußerung der weit überwiegenden Menge der Wärme- und Stromleistung	Unselbständiger Gebäudebestandteil, weil die Anlage der Beheizung und Warmwasserversorgung des Gebäudes dient

Bei einem **Batteriespeicher** ist hinsichtlich der Art und Weise des Einbaus zu unterscheiden. Der Einbau des Batteriespeichers kann vor oder nach dem Wechselrichter erfolgen. Abhängig von der Art des Einbaus kann der Batteriespeicher ein selbständiges Wirtschaftsgut oder unselbständiger Bestandteil der gesamten Anlage sein.

Wird der Batteriespeicher **vor** dem Wechselrichter eingebaut, ist der Batteriespeicher unselbständiger Bestandteil der Anlage. Die Zuordnung der einheitlichen Anlage richtet sich nach den zuvor dargestellten Grundsätzen. Ist die

Anlage Betriebsvermögen, ist der Batteriespeicher einheitlich mit der Anlage abzuschreiben.

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.

Batteriespeicher	
Unselbständiges Wirtschaftsgut	Selbständiges Wirtschaftsgut
Einbau vor dem Wechselrichter, einheitliche Gesamtanlage, Einsatz der Gesamtanlage bestimmt Betriebsvermögenseigenschaft	Einbau nach dem Wechselrichter, in aller Regel Privatvermögen, da zur Erhöhung des Eigenverbrauchs

2.3 Gewinnermittlung

Der Gewinn kann regelmäßig mangels Buchführungspflicht durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt werden. Hierzu werden grundsätzlich die in einem Kalenderjahr zugeflossenen Betriebseinnahmen den im gleichen Kalenderjahr abgeflossenen Betriebsausgaben gegenübergestellt. Gewinnermittlungszeitraum ist im Regelfall das Kalenderjahr.

Einnahmen-Überschuss-Rechnung:

	Zugeflossene Betriebseinnahmen
./.	Abgeflossene Betriebsausgaben
=	Gewinn/Verlust

Erst wenn ein Gewinn von mehr als 60.000 € pro Jahr erzielt wird oder der jährliche Stromumsatz 600.000 € übersteigt, ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. In diesem Fall ist der Anlagenbetreiber verpflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig einen Abschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) zu erstellen. Der Gewinn ist als die im Gewinnermittlungszeitraum eingetretene Betriebsvermögensmehrung anzusetzen, welche um private Einflüsse zu korrigieren ist.

Betriebsvermögensvergleich:

	Betriebsvermögen am Ende des Jahres
./.	Betriebsvermögen am Ende des Vorjahres
+	Privatentnahmen
./.	Privateinlagen
=	Gewinn/Verlust

Diese Art der Gewinnermittlung ist allerdings für Anlagenbetreiber der absolute Ausnahmefall, da die Gewinn- bzw. Umsatzgrenzen in aller Regel nicht überschritten werden. Allenfalls bei einem einheitlichen Gewerbebetrieb mit einer

DIE MANDANTEN | INFORMATION

weiteren betrieblichen Tätigkeit kommt dies in Betracht. Eine freiwillige Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wird im Allgemeinen ausscheiden, da die Einrichtung einer Buchführung und die Erstellung eines Jahresabschlusses deutlich umfangreicher sind. Die folgenden Ausführungen beziehen sich daher auf den Regelfall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung.

2.4 Betriebseinnahmen

Zu den Betriebseinnahmen zählen in erster Linie die Vergütungen für den ins Netz eingespeisten Strom. Falls der Anlagenbetreiber auch Vergütungen für den selbst verbrauchten Strom erhält, zählen auch diese zu den Betriebseinnahmen. Ebenso gehören weitere Vergütungen, die der Anlagenbetreiber für die Lieferung von Strom und Wärme bekommt, beispielsweise Zuschläge nach dem KWKG, vermiedene Netznutzungsentgelte etc., zu den Betriebseinnahmen. Ist der Anlagenbetreiber als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen, zählt auch die vereinnahmte Umsatzsteuer sowie die vom Finanzamt erstattete Vorsteuer zu den Betriebseinnahmen.

Beispiel 1: Der Betreiber des Blockheizkraftwerks ist umsatzsteuerlicher Unternehmer. Der Netzbetreiber überweist dem Betreiber des Blockheizkraftwerks die monatliche Einspeisevergütung in Höhe von 50,00 € zzgl. 9,50 € Umsatzsteuer.

Lösung: Die Einspeisevergütung sowie die Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 59,50 € stellen Betriebseinnahmen dar. Hierbei spielt es keine Rolle, dass die Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abzuführen ist. Die spätere Zahlung der Umsatzsteuer an das Finanzamt ist eine Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Verausgabung.

Für den privat verbrauchten Strom ist darüber hinaus eine Sachentnahme als „fiktive“ Betriebseinnahme anzusetzen. Bei Blockheizkraftwerken gilt dies allerdings nur, wenn das Blockheizkraftwerk als selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut behandelt wird. In diesem Fall ist auch die Entnahme der Wärme zu berücksichtigen. Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen ist die Sachentnahme mit dem Teilwert zu bewerten. Dieser entspricht den Reproduktionskosten des selbstverbrauchten Stroms bzw. der Wärme. 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.

Beispiel 2: Die Photovoltaikanlage erzeugt im gesamten Kalenderjahr 01 5.000 kWh, hiervon werden 1.000 kWh selbst verbraucht. Die lineare Absetzung für Abnutzung

(AfA) im Jahr 01 beträgt 500 €, die Verwaltungs- und Betriebskosten belaufen sich auf 100 €. Weitere Kosten sind dem Anlagenbetreiber im Jahr 01 nicht entstanden. Im Jahr 01 beträgt der durchschnittliche Verbraucherstrompreis 0,24 €/kWh.

Lösung:

1. Alternative: progressive Methode

Die Herstellungskosten des Stroms von insgesamt 5.000 kWh betragen im Jahr 01 600 € und setzen sich zusammen aus der AfA in Höhe von 500 € sowie den Verwaltungs- und Betriebskosten in Höhe von 100 €. Da 20 % des produzierten Stroms selbst verbraucht werden (= 1.000 kWh / 5.000 kWh), beträgt der Teilwert der Entnahme 120 € (= 20 % von 600 €). Dieser Wert ist um die auf diese unentgeltliche Wertabgabe entfallende Umsatzsteuer zu erhöhen.

2. Alternative: retrograde Methode

Im Rahmen der retrograden Methode ist der Teilwert durch Ableitung aus dem voraussichtlich am Markt erzielbaren Verkaufspreis, gemindert um den kalkulatorischen Gewinnaufschlag zu ermitteln. Aus Vereinfachungsgründen kann der Energie-/Strompreis des regionalen Versorgers zur Ermittlung herangezogen werden. Der durchschnittliche Verbraucherstrompreis beträgt 0,24 €/kWh. Dieser ist um den Gewinnaufschlag zu mindern. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann mangels detaillierter Kenntnisse von einem Gewinnaufschlag von 20 % ausgegangen werden. Folglich ergibt sich ein Wert von 0,20 €/kWh. Da der Anlagenbetreiber 1.000 kWh selbst verbraucht hat, beträgt der retrograd ermittelte Teilwert der Entnahme 200 €. Dieser Wert ist um die Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe zu erhöhen.

Praxistipp: Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann der Anlagenbetreiber die für ihn günstigere Methode auswählen. Im vorgenannten Beispiel beträgt der Teilwert der Entnahme nach der progressiven Methode 120 € und ist damit deutlich günstiger als der nach der retrograden Methode ermittelte Wert in Höhe von 200 €. Die Entnahme kann daher mit 120 € netto berücksichtigt werden.

Aus Sicht der Finanzverwaltung ist auch eine typisierende Bewertung der Entnahme mit 0,20 €/kWh zulässig. Auch dieser Wert ist noch um die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe zu erhöhen.

Das Zu- und Abflussprinzip wird bei regelmäßig wiederkehrenden Betriebseinnahmen (z. B. monatliche Stromabrechnungen) bzw. Betriebsausgaben (z. B. Versicherungsbeiträge, Umsatzsteuervorauszahlungen) durchbrochen,

sofern diese innerhalb eines 10-Tages-Zeitraums vor bzw. nach dem Kalenderjahr zu- bzw. abfließen, zu welchem sie wirtschaftlich gehören.

Beispiel 3: Unternehmer A erwirbt eine Photovoltaikanlage im Dezember 01. Die Anlage wird im Dezember 01 in Betrieb genommen. Die abzugsfähige Vorsteuer beträgt 1.900 €. A macht die Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 01 geltend und reicht diese am 05.01.02 beim Finanzamt ein. Das Finanzamt stimmt der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung zu und erstattet dem Anlagenbetreiber die Vorsteuer aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage am 08.01.02. Die Vorsteuererstattung wird dem Anlagenbetreiber A am 10.01.02 auf seinem Konto geschrieben.

Lösung: Die Vorsteuererstattung ist eine regelmäßig wiederkehrende Betriebseinnahme. Da die Vorsteuererstattung den Voranmeldungszeitraum Dezember 01 betrifft, ist sie wirtschaftlich dem Jahr 01 zuzurechnen. Erstattet wird die Vorsteuer innerhalb kurzer Zeit (10-Tages-Zeitraum) nach Beendigung des Jahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Sie gilt daher als im Jahr 01 bezogen. Entscheidend hierfür ist die Gutschrift auf dem Konto des Anlagenbetreibers A. Die Vorsteuererstattung in Höhe von 1.900 € stellt eine Betriebseinnahme des Jahres 01 dar und ist in der Gewinnermittlung des A für 01 zu berücksichtigen.

Echte Zuschüsse sind einmalige Zuwendungen, die ohne eine Rückzahlungsverpflichtung von öffentlicher oder privater Seite gegeben werden. Es handelt sich um sog. Investitionszuschüsse bzw. Kapitalzuschüsse, wenn diese als Anreiz für eine bestimmte Investition hingegeben werden. Echte Investitionszuschüsse im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. Betrieb der Anlage sind grundsätzlich in voller Höhe und sofort als Betriebseinnahmen zu versteuern. Dem Zuschussempfänger steht allerdings bei echten Zuschüssen ein Wahlrecht zu. Auf Antrag kann die sofortige Besteuerung unterbleiben und der Zuschuss erfolgsneutral behandelt werden. In diesem Fall sind die Anschaffungskosten der Anlage entsprechend um den Zuschuss zu mindern. Dies führt über die Nutzungsdauer zu einer niedrigeren AfA, was mit einer spürbaren steuerlichen Entlastung verbunden sein kann.

2.5 Absetzung für Abnutzung (AfA)

Photovoltaikanlagen stellen aus Sicht der Finanzverwaltung selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter dar. Eine Unterscheidung zwischen Aufdachanlagen und dachintegrierten Anlagen ist für Zwecke der Ertragsteuern nicht notwendig. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Photovoltaikanlage sind über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben. Die abzugsfähige Vorsteuer gehört nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt

gemäß amtlicher AfA-Tabelle 20 Jahre. Für Blockheizkraftwerke gilt dies nur dann, wenn es sich um Betriebsvorrichtungen und damit um bewegliche Wirtschaftsgüter handelt. Nach amtlicher AfA-Tabelle beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Blockheizkraftwerks zehn Jahre. 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.

Beispiel 4: Der Unternehmer A erwirbt in 02 eine Photovoltaikanlage. A ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, er ist kein Kleinunternehmer. Der Kaufpreis beträgt 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer. Die Abnahme der Anlage erfolgt am 26.04.02.

Lösung: Die Anschaffungskosten der Anlage betragen 10.000 €, da die Vorsteuer von 1.900 € abzugsfähig ist. Diese Anschaffungskosten sind linear auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren zu verteilen. Da die Abnahme am 26.04.02 erfolgt, ist die Photovoltaikanlage an diesem Tag angeschafft. Die AfA ist in 02 zeitanteilig ab April für neun Monate zu gewähren. Die AfA für 02 beträgt folglich 375 € (= neun Monate). Ab 03 beträgt die jährliche AfA 500 €. Für das Jahr 22 beläuft sich die AfA auf 125 € (= drei Monate).

Ist ein Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil einzustufen, sind die durch das Blockheizkraftwerk verursachten Kosten im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, soweit sie auf den Gewerbebetrieb „Stromerzeugung bzw. Wärmeerzeugung“ entfallen. Die Absetzung für Abnutzung ist insoweit anteilig mit dem für Gebäude geltenden AfA-Satz zu berücksichtigen.

2.6 Investitionsabzugsbetrag

Durch Bildung eines Investitionsabzugsbetrags können grundsätzlich bis zu 40 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als vorgezogener Aufwand (Betriebsausgabe) geltend gemacht werden, da es sich bei der Photovoltaikanlage um ein bewegliches und abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt. Für ein Blockheizkraftwerk gilt dies nur, wenn es eine Betriebsvorrichtung darstellt. Ist das Blockheizkraftwerk hingegen als unselbständiger Gebäudebestandteil einzustufen, ist die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ausgeschlossen.

Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung ab 2016 ist die Bildung des Investitionsabzugsbetrags an keine besonders strengen Voraussetzungen mehr geknüpft, insbesondere ist keine verbindliche Bestellung der Anlage nötig. Auch die vom Gesetzgeber geforderte ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche (= mindestens 90 %) Nutzung der Photovoltaikanlage ist erfüllt, da der Eigenverbrauch

DIE MANDANTEN | INFORMATION

eine Sachentnahme des Wirtschaftsguts Strom und keine private Nutzung der Photovoltaikanlage darstellt.

Bei einem Blockheizkraftwerk, welches eine Betriebsvorrichtung darstellt, kann nach Auffassung der Finanzverwaltung hingegen die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung nicht unterstellt werden. Werden privat genutzte Gebäude mit Wärme versorgt, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung keine betriebliche Nutzung vor. In diesem Fall ist zu prüfen, ob das Blockheizkraftwerk zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird.

Fortführung Beispiel 4: Nachdem A sich schon im Jahr 01 intensiv mit dem Thema Photovoltaikanlage beschäftigt hatte und ihm bereits verschiedene Angebote vorlagen, entscheidet er sich in 01, die Photovoltaikanlage anzuschaffen. A würde gerne aufgrund des sehr hohen Arbeitslohns seine steuerliche Belastung mindern und einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen.

Lösung: Da es sich bei der Photovoltaikanlage um ein bewegliches und abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt, sind die Voraussetzungen für einen Investitionsabzugsbetrag erfüllt. Die künftige Entnahme des Wirtschaftsguts Strom stellt keine private Nutzung der Anlage dar, diese wird ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags sind erfüllt. Um die steuerliche Belastung zu mindern, kann A einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten berücksichtigen. A kann in 01 einen Investitionsabzugsbetrag als Betriebsausgaben in Höhe von 4.000 € (= 40 % von 10.000 €) geltend machen. Der Verlust aus dem Gewerbebetrieb „Stromerzeugung“ beträgt in 01 4.000 €. Im Jahr der Anschaffung 02 ist der Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 4.000 € dem Gewinn hinzuzurechnen.

Hinweis: Der Unternehmer A hat in 02 die Möglichkeit, die Hinzurechnung der 4.000 € durch eine korrespondierende Minderung der Anschaffungskosten auszugleichen. Die AfA und die Sonderabschreibung bemessen sich in diesem Fall allerdings nach den geminderten Anschaffungskosten.

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. Voraussetzung hierfür ist ebenfalls, dass es sich um ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt. Ebenso muss die Anlage ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Fortführung Beispiel 4: Der Anlagenbetreiber A möchte im Jahr 02 eine höchstmögliche Abschreibung als Betriebsausgabe berücksichtigen.

Lösung: Neben der normalen AfA für neun Monate in Höhe von 375 € kann der Anlagenbetreiber A in 02 eine Sonderabschreibung von 2.000 € (= 20 % von 10.000 €) geltend machen. Für die folgenden Jahre 03 bis 06 beträgt die AfA 500 €. Erst ab 07 ist der vorhandene Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass A in 02 keine Minderung der Anschaffungskosten in Höhe des Investitionsabzugsbetrags vorgenommen hat. Hierdurch würde sich die Bemessungsgrundlage der AfA und der Sonderabschreibung entsprechend um 4.000 € mindern.

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.

Sofern das Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil zu qualifizieren ist, können die Betriebsausgaben nur anteilig berücksichtigt werden, soweit sie dem Gewerbebetrieb „Stromerzeugung bzw. Wärmeerzeugung“ zugeordnet werden können.

Hinweis: Mittlerweile ist höchstrichterlich geklärt, dass Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten am Gebäude, insbesondere am Dach, nicht abziehbar sind. Anders verhält es sich nur, soweit eine Einzelmaßnahme ausschließlich der Photovoltaikanlage zugeordnet werden kann. Lediglich Aufwendungen für betrieblich veranlasste konkrete Einzelmaßnahmen, wie z. B. die Verstärkung der Dachsparren zur Installation der Photovoltaikanlage, können als Betriebsausgabe abgezogen werden.

2.9 Betriebsveräußerung

In der Praxis werden Photovoltaikanlagen insbesondere dann vorzeitig veräußert, wenn der Anlagenbetreiber das Grundstück, auf welchem sich die Anlage befindet, verkauft. Aus steuerlicher Sicht ist darin eine steuerpflichtige Veräußerung des Gewerbebetriebs „Stromerzeugung“ zu sehen. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich durch Gegenüberstellung des auf die Anlage entfallenden Verkaufspreises und dem steuerlichen Restbuchwert. Etwaige Veräußerungskosten im Zusammenhang mit dem Verkauf des Gewerbebetriebs, z. B. Steuerberatungskosten, können in Abzug gebracht werden. Die Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs ist steuerlich begünstigt und unterliegt der sog. Fünftelregelung. Unter bestimmten Voraussetzungen kommen ggf. weitere Be-

günstigungen (Freibetrag, ermäßigter Steuersatz) in Betracht. Zur Vermeidung etwaiger Nachteile sollte daher sehr sorgfältig geprüft werden, welche Möglichkeiten bestehen und welche Begünstigungen in Betracht kommen.

2.10 Einkommensteuererklärung

Gewerbebetreibende sind grundsätzlich zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Erzielt der Anlagenbetreiber neben seinen Einkünften aus dem Betrieb der Anlage nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, gilt dies nur dann, wenn die gewerblichen Einkünfte mehr als 410 € je Kalenderjahr betragen. Der Gewinn aus dem Betrieb der Anlage ist in der Einkommensteuererklärung auf der Anlage G als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzugeben. Die Gewinnermittlung ist im Rahmen der Anlage EÜR vorzunehmen. Besteht eine Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung, ist diese neben der Anlage EÜR zwingend elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

3. Gewerbesteuer

Grundsätzlich handelt es sich bei dem Betrieb einer Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheizkraftwerks um einen gesonderten Betrieb. Auch wenn der Anlagenbetreiber weitere betriebliche Tätigkeiten ausübt, sind diese in aller Regel nicht zu einer Einheit zusammenzufassen. Für gewöhnlich ist somit nicht mit einer gewerbesteuerlichen Belastung zu rechnen, da dem Anlagenbetreiber ein Freibetrag von 24.500 € für jeden Gewerbebetrieb zusteht. Des Weiteren kommt hinzu, dass gerade in den Anfangsjahren aufgrund der Schuldzinsen, der AfA und ggf. der Sonderabschreibung in vielen Fällen Verluste bzw. nur geringe Gewinne erwirtschaftet werden.

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber Solaranlagen bis zu einer installierten Leistung von 10 kW ab dem Erhebungszeitraum 2019 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 der Steuerbefreiung für diese Solaranlagen sind die Anlagenbetreiber nicht mehr Mitglied der IHK, die zuvor bestehende Pflichtmitgliedschaft entfällt.

Gewerbesteuerliche Konsequenzen sind in aller Regel 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 Anlagenbetreiber ist daher

ein **Unternehmer** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Entscheidend ist hierbei, wer den Vertrag mit dem Netzbetreiber bzw. einem Dritten über die Lieferung des Stroms schließt. Gerade Ehegatten bzw. Lebenspartner sollten sich vor Unterzeichnung der Verträge sehr gut überlegen, wer Unternehmer sein soll und welche Konsequenzen hieraus erwachsen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken ist identisch.

4.2 Kleinunternehmerregelung

In vielen Fällen werden die Anlagenbetreiber 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 €.

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.

Kleinunternehmer können sich allerdings für die Regelbesteuerung entscheiden und damit den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung bzw. dem Erwerb der Anlage geltend machen. In der Regel werden Anlagenbetreiber daher auch auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten. Finanziert werden müssen in diesem Fall nur die Netto-Anschaffungskosten der Anlage, die Vorsteuer wird durch das zuständige Finanzamt erstattet. Zwar unterliegen dann auch die Einspeisevergütungen der Umsatzsteuer, dies führt für den Anlagenbetreiber allerdings zu keiner weiteren Belastung, weil der Strom abnehmende Netzbetreiber die Umsatzsteuer zusätzlich zu den Vergütungen entrichtet. 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 Vorsteuer-

DIE MANDANTEN | INFORMATION

berichtigungszeitraum 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, ist er 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.

Die monatliche Abgabepflichtung für Neugründungsfälle wird für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 als eine Maßnahme des Bürokratieabbaus ausgesetzt. Es gilt auch für die erstmalige Aufnahme einer unternehmerischen Betätigung insoweit die allgemeine Umsatzsteuergrenze von 7.500 €. Monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen sind daher nur dann abzugeben, wenn die Umsatzsteuer im vorangegangenen Jahr 7.500 € überschritten hat. In Neugründungsfällen ist zur Bestimmung, ob diese Grenze überschritten wurde, auf die voraussichtliche Umsatzsteuer des laufenden Kalenderjahres der Neugründung abzustellen. Für das zweite Jahr ist auf die auf eine Jahressteuer hochgerechnete Umsatzsteuer des Jahres der Neugründung abzustellen. Sofern der Anlagenbetreiber keine weiteren unternehmerischen Tätigkeiten ausübt, wird daher eine monatliche Umsatzsteuervoranmeldung für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 in Neugründungsfällen nicht in Betracht kommen.

4.4 Besteuerungsart (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten)

Für die meisten Anlagenbetreiber wird sich die Ist-Versteuerung als vorteilhaft erweisen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Anlagenbetreiber keine weiteren unternehmerischen Tätigkeiten ausübt. Im Rahmen der Ist-Versteuerung ist die Umsatzsteuer erst dann gegenüber dem Finanzamt zu erklären und abzuführen, wenn die Umsätze vereinnahmt wurden, d. h. wenn die Zahlungen auf dem Konto des Anlagenbetreibers eingegangen sind.

Die Ist-Versteuerung ist bei dem zuständigen Finanzamt formlos zu beantragen und muss durch dieses gestattet werden. Liegen die Voraussetzungen für die Ist-Versteuerung vor, wird dem Antrag grundsätzlich entsprochen. Voraussetzung für die Ist-Versteuerung ist, dass der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 € betragen hat. Diese Voraussetzung dürfte für Betreiber einer Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheiz-

kraftwerks grundsätzlich erfüllt sein, sofern keine weiteren unternehmerischen Tätigkeiten ausgeübt werden.

Beispiel 5: Der Betrieb der Anlage ist die einzige unternehmerische Tätigkeit des Unternehmers A. Aufgrund der erstmaligen Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit in 01 ist er zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet. Der Netzbetreiber überweist die monatliche Einspeisevergütung für den Monat Dezember 01 in Höhe von 100 € zzgl. 19 € Umsatzsteuer erst am 15.01.02. Die Finanzverwaltung hat dem Antrag auf Ist-Versteuerung entsprochen, der Betreiber versteuert seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten, eine Dauerfristverlängerung wurde nicht beantragt.

Lösung: Da der Unternehmer A seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert, entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in welchem das Entgelt vereinnahmt wurde. Da der Geldeingang auf dem Konto des Anlagenbetreibers erst im Januar 02 gutgeschrieben wurde, entsteht die Umsatzsteuer folglich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 02. Der Umsatz in Höhe von 100 € ist in der Umsatzsteuervoranmeldung des Monats Januar 02 zu erfassen und bis zum 10.02.02 elektronisch zu übermitteln. Die Umsatzsteuer in Höhe von 19 € ist am 10.02.02 fällig.

Abwandlung: Falls der Anlagenbetreiber seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten versteuern würde, wäre der Umsatz in der Umsatzsteuervoranmeldung des Monats Dezember 01 zu erfassen. Die Umsatzsteuer wäre bereits am 10.01.02 fällig.

4.5 Unternehmensvermögen

Ein Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen und damit für seine unternehmerischen Tätigkeiten zu verwenden beabsichtigt. Wird eine Leistung ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, ist sie vollständig dem Unternehmen zuzuordnen. Werden der erzeugte Strom sowie die Wärme allerdings nur zum Teil unternehmerisch verwendet und im Übrigen dezentral verbraucht, liegt eine teilunternehmerische Verwendung vor, die grundsätzlich nur im Umfang der unternehmerischen Verwendung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Voraussetzung hierfür ist eine unternehmerische Mindestnutzung von 10 %.

Besteht die nichtunternehmerische Verwendung der Anlage in einer unternehmensfremden Nutzung (Nutzung für den privaten Bereich), hat der Anlagenbetreiber ein Zuordnungswahlrecht. Er kann die Anlage in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuordnen und folglich den vollen Vorsteuerabzug geltend machen. Im Gegenzug hat er eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern.

Die vollständige Zuordnung der Anlage erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Es bedarf daher der Dokumentation dieser Zuordnungsentscheidung. Diese ist grundsätzlich im Rahmen der erstmöglichen Umsatzsteuervoranmeldung vorzunehmen. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung in der Umsatzsteuerjahreserklärung des Jahres, in welches der Leistungsbezug fällt, erfolgen. Die Dokumentation muss zeitnah erfolgen, dies bedeutet bis zum 31.07. des Folgejahres (Regelabgabefrist für Steuererklärungen). Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist in diesem Zusammenhang ein gewichtiges Indiz für die Zuordnungsentscheidung, d. h. der Anlagenbetreiber trifft die Zuordnungsentscheidung, indem er die Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend macht.

Hinweis: Auf eine eindeutige und vor allen Dingen rechtzeitige Zuordnungsentscheidung sollte unbedingt geachtet werden, da ansonsten der Vorsteuerabzug verloren geht. Die Zuordnungsentscheidung muss spätestens zum 31.07. des Folgejahres erfolgen. Diese Frist gilt nach ständiger Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung auch dann, wenn dem Unternehmer eine Fristverlängerung zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung gewährt wurde. Aus der Angabe in einem Fragebogen zur steuerlichen Erfassung folgt nach Auffassung der Finanzverwaltung noch keine eindeutige Zuordnungsentscheidung, die zum Vorsteuerabzug berechtigen könnte.

Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke gelten unabhängig davon, ob es sich um einen wesentlichen Gebäudebestandteil handelt, als umsatzsteuerrechtlich eigenständiges Zuordnungsobjekt.

Hinsichtlich des Batteriespeichers unterscheidet die Finanzverwaltung bezüglich der Zuordnung zum Unternehmensvermögen anhand des Zeitpunkts der Anschaffung. Wird die Batterie zur Speicherung des Stroms zusammen mit der Photovoltaikanlage angeschafft, handelt es sich um ein einheitliches Zuordnungsobjekt „Photovoltaikanlage“. Der Batteriespeicher ist in diesem Fall nicht isoliert zu betrachten, sondern als Teil der Photovoltaikanlage. Dies gilt auch, wenn bei Abschluss der Verträge eine zeitgleiche Lieferung und Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage und des Batteriespeichers geplant ist, jedoch aus Gründen, die der Anlagenbetreiber nicht zu vertreten hat, zeitlich versetzt erfolgt. Für die Prüfung der unternehmerischen Mindestnutzung von 10 % ist hierbei von einem einheitlichen Zuordnungsobjekt auszugehen.

Wird der Stromspeicher allerdings erst nachträglich erworben, handelt es sich um ein eigenständiges Zuordnungsobjekt im umsatzsteuerlichen Sinne. Eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen und damit der Vor-

steuerabzug aus der Anschaffung des Batteriespeichers sind nur dann zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verbraucht wird. Dies dürfte in aller Regel die Ausnahme sein, da der Batteriespeicher grundsätzlich zur Erhöhung des Eigenverbrauchs angeschafft wird.

4.6 Umsätze

Die Lieferung des erzeugten Stroms unterliegt 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. Gleiches gilt für die entgeltliche Abgabe der Wärme bei einem Blockheizkraftwerk.

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.

Beispiel 6: Der Anlagenbetreiber A hat die Photovoltaikanlage in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zugeordnet, in dem er im Rahmen der erstmöglichen Umsatzsteuervoranmeldung den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Im Jahr 01 erzeugt die Photovoltaikanlage Strom in Höhe von 5.000 kWh. Hiervon speist der Anlagenbetreiber 4.000 kWh in das öffentliche Stromnetz ein. 1.000 kWh werden selbst verbraucht. Um den eigenen Strombedarf zu decken, bezieht der Anlagenbetreiber 4.000 kWh Strom vom örtlichen Energieunternehmen zu einem Preis von 28 Cent pro kWh (brutto) zzgl. eines monatlichen Grundpreises von 10,00 € (brutto).

Lösung: Der Anlagenbetreiber hat eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern, da er im Rahmen der Anschaffung der Photovoltaikanlage den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat und die erzeugte Energie für private Zwecke verbraucht. Diese ist mit dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt des Eigenverbrauchs zzgl. etwaiger Nebenkosten zu bewerten. Da der Anlagenbetreiber zusätzlichen Strom von einem Energieversorgungsunternehmen bezieht, ist dessen Einkaufspreis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen. Der zu zahlende Grundpreis ist hierbei zu berücksichtigen.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Der Einkaufspreis für den Strom beträgt 1.240,00 € (= 4.000 kWh x 0,28 €/kWh + 10,00 € x 12 Monate). Folglich beträgt der Einkaufspreis je kWh 31,00 Cent brutto (= 1240,00 € / 4.000 kWh). Dieser Einkaufspreis ist um die darin enthaltene Umsatzsteuer zu kürzen, da diese nicht zur Bemessungsgrundlage gehört. Der fiktive Netto-Strompreis beträgt folglich 26,05 Cent/kWh. Die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe im Jahr 01 beträgt somit 260,50 € (= 1.000 kWh x 26,05 Cent/kWh), es entsteht Umsatzsteuer in Höhe von 49,50 €.

Der dezentrale Verbrauch der erzeugten Elektrizität bei einem Blockheizkraftwerk (sog. Direktverbrauch) wird durch das KWKG gefördert. Umsatzsteuerrechtlich wird die gesamte Strommenge an den Netzbetreiber geliefert. Soweit der Anlagenbetreiber den Strom dezentral verbraucht und eine Vergütung erhält, ist darin eine Rücklieferung des Netzbetreibers an ihn zu sehen.

Der Eigenverbrauch der selbst erzeugten Wärme ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht eine unentgeltliche Wertabgabe, sofern im Rahmen der Anschaffung oder Herstellung der Anlage ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Bemessungsgrundlage hierfür ist ebenfalls der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Eigenverbrauchs. Ist ein fiktiver Einkaufspreis nicht feststellbar, sind die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

4.7 Vorsteuerabzug

Der Anlagenbetreiber ist nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Leistungen für sein Unternehmen erbracht werden. Unternehmer wird allerdings nur derjenige, der den Strom entgeltlich liefert. Dies ist grundsätzlich der Vertragspartner des Netzbetreibers oder eines Dritten. Der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage ist daher nur dann in vollem Umfang möglich, wenn der Käufer der Anlage auch zugleich der Stromlieferant ist. Gerade Ehegatten bzw. Lebenspartner sollten darauf achten, wer Vertragspartner des Lieferanten und Vertragspartner des Netzbetreibers ist, um einen vollen Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Beispiel 7: A und B sind verheiratet und gleichberechtigt Miteigentümer des von ihnen bewohnten Einfamilienhauses. Ehegatte A bestellt eine Aufdach-Photovoltaikanlage und erhält eine an ihn adressierte ordnungsgemäße Rechnung. A hat auch den Einspeisevertrag allein unterzeichnet.

Lösung: A ist Unternehmer, da er als Vertragspartner des Netzbetreibers entgeltlich Strom liefert. A kann die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung der Anlage in vollem Umfang geltend machen, denn die Lieferung der Photovoltaikanlage erfolgt an ihn als Unternehmer. Eine ordnungsgemäße Rechnung liegt ebenfalls vor.

Auch aus den laufenden Kosten ist ein Vorsteuerabzug möglich, sofern die Steuer in den Rechnungen gesondert ausgewiesen wurde und die Rechnungen ordnungsgemäß sind.

Nach neuerer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, welcher sich die Finanzverwaltung nunmehr angeschlossen hat, kann unter bestimmten Voraussetzungen auch für anteilige Gebäudekosten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn sich an bzw. auf dem Objekt eine Photovoltaikanlage befindet. Denn das Betreiben einer Photovoltaikanlage auf einem Gebäude führt dem Grunde nach zu einer unternehmerischen Mitbenutzung des Gebäudes. Der Vorsteuerabzug richtet sich in diesen Fällen nach der Verwendung des gesamten Bauwerks. Hierbei kommt es auf die Verwendung der inneren Nutzfläche des Gebäudes und auf die Verwendung der gesamten Dachfläche an. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs das Verhältnis der Vermietungsumsätze, d. h. die Miete für die anteilige Dachfläche zum Betrieb der Photovoltaikanlage im Verhältnis zur Miete für die Innenfläche des gesamten Gebäudes. Sofern keine Vermietungsumsätze erzielt werden, ist auf das Verhältnis der erzielbaren Umsätze abzustellen.

Hinweis: Zur Ermittlung der fiktiven Vermietungsumsätze für Dachflächen ist von 0,60 € bis 4,00 € pro Quadratmeter Dachfläche bzw. zwischen 20 € und 38 € je installiertem kWp im Jahr auszugehen.

Voraussetzung ist allerdings eine unternehmerische Nutzung des Gebäudes zu mindestens 10 %. Dies gilt sowohl für die erstmalige Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes als auch für spätere Erhaltungsmaßnahmen, welche eine sog. Werklieferung darstellen.

Beispiel 8: Der Unternehmer lässt das Dach des privat genutzten Einfamilienhauses erneuern. Bei der Dacherneuerung handelt es sich um eine Werklieferung. Im Anschluss wird eine Photovoltaikanlage durch einen Fachbetrieb installiert. Die Renovierungskosten des Dachs belaufen sich auf 15.000 € zzgl. 2.850 € Umsatzsteuer, dem Unternehmer liegt eine ordnungsgemäße Rechnung vor. Die Photovoltaikanlage wird ausschließlich zur entgeltlichen Stromlieferung verwendet. Für das Einfamilienhaus wäre in der betreffenden Region ein Mietpreis von 9.500 € jährlich möglich. Die Dachfläche, die für Zwecke der Photovoltaikanlage genutzt wird, könnte für 500 € jährlich vermietet werden.

Lösung: Die Dachrenovierung ist dem gesamten Gebäude zuzurechnen. Für die Zuordnungsmöglichkeit zum Unternehmen ist daher die Verwendung des gesamten Gebäudes entscheidend. Die unternehmerische Mindestnutzung von 10 % ist zu prüfen, da es sich um die

Lieferung eines Gegenstands handelt (sog. Werklieferung). Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist der Umsatzschlüssel. Hierbei ist auf das Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze abzustellen. Der Unternehmer hätte bei der Vermietung des Einfamilienhauses einschließlich des Dachs 10.000 € jährlich erzielen können, hiervon entfällt auf die Dachfläche, welche für Zwecke der Photovoltaikanlage genutzt wird, ein Anteil von 500 €. Der maßgebliche Umsatzschlüssel beträgt folglich 5 % (= 500 € / 10.000 €). Die erforderliche unternehmerische Mindestnutzung von 10 % wird nicht erreicht. Die Dachrenovierung kann folglich nicht dem Unternehmen zugeordnet werden. Ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Dachrenovierung ist daher nicht möglich. Auch ein anteiliger Vorsteuerabzug scheidet aus. Die Vorsteuer aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage kann der Unternehmer selbstverständlich geltend machen, da diese zu 100 % für unternehmerische Zwecke verwendet wird.

Hinweis: Muss aus statischen Gründen vor der Installation der Anlage der Dachstuhl verstärkt werden, können die Vorsteuerbeträge für diese Aufwendungen nach neuerer Verwaltungsauffassung in Anspruch genommen werden.

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 wird.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der auf die Anlage entfallende Kaufpreis allerdings stets für sog. dachintegrierte Anlagen (Solarziegel etc.) der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, weil diese vordergründig als Gebäudebestandteil angesehen werden. Gleiches gilt für ein Blockheizkraftwerk, wenn dieses zur Beheizung und Warmwasserversorgung des Gebäudes dient, in welchem es installiert ist. In diesem Fall ist das Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil anzusehen. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn der weit überwiegende Teil der Wärme- und Stromleistung veräußert wird.

6. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Photovoltaikanlagen sind grundsätzlich Betriebsvermögen im Sinne der Erbschaft- und Schenkungsteuer. 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.

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.

Für Blockheizkraftwerke gilt dies nur dann, wenn das Blockheizkraftwerk unmittelbar dem Gewerbe dient und es als Betriebsvorrichtung anzusehen ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in den Hintergrund tritt. Also beispielsweise dann, wenn der Einbau und Betrieb des Blockheizkraftwerks von einem Dritten und nicht dem Eigentümer bzw. Mieter vorgenommen wird oder die weit überwiegende Menge der erzeugten Wärme- und Stromleistung veräußert wird.

Hinweis: Blockheizkraftwerke sind wesentliche Gebäudebestandteile, wenn sie neben der Stromerzeugung auch der Beheizung und der Warmwasserversorgung des Gebäudes dienen. Sie zählen daher zum Grundvermögen. Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens scheidet hierfür aus.

7. Bauabzugsteuer

Der Gesetzgeber hat im Jahr 2001 zur Sicherung von Steueransprüchen bei Bauleistungen mit Wirkung ab dem 01.01.2002 einen Steuerabzug eingeführt. Danach haben unternehmerische Auftraggeber von Bauleistungen einen Steuerabzug vorzunehmen. Werden Bauleistungen für Unternehmen erbracht, 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. Gleiches gilt auch für die Anschaffung oder Herstellung eines Blockheizkraftwerks.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Folglich müsste der Anlagenbetreiber als Leistungsempfänger Bauabzugsteuer einbehalten und an die Finanzverwaltung abführen. Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird. Dies ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Zahlung.

Beispiel 8: A lässt auf dem Dach seines privaten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage installieren. Die Anlage kostet inklusive Installation 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer. Der Strom wird in vollem Umfang in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Der leistende Unternehmer legt trotz wiederholten Aufforderungen 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 1.785 € (= 15 % von 11.900 €). A überweist dem leistenden Unternehmer nur 10.115 € (= 11.900 € abzgl. 1.785 €) und führt die Bauabzugsteuer in Höhe von 1.785 € 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.

- 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: 3/2020

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.

III. Wichtige Internetadressen

1. Rechtliches

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

2. Förderungen

- www.kfw.de
- www.solarfoerderung.de
- www.energiefoerderung.info

3. Behörden und Verbände

- Bundesministerium für Wirtschaft und Energie: www.bmwi.de und www.erneuerbare-energien.de