

SSP Steuern sparen professionell

Die PV-Anlagenbesteuerung

Basics, gesetzliche Neuerungen,
Musterprozesse, Gestaltungen, Praxisfälle

SONDERAUSGABE

Der Anlass für diese Sonderausgabe

Gesetzliche Neuerungen zur PV-Besteuerung ab 2025.....	1
Musterprozesse und Zweifelsfälle harren einer Antwort...	1
Vielfalt der Gestaltungen macht Beratung komplex.....	1

Die gesetzlichen Neuregelungen 2025

Das neue Solarspitzenengesetz.....	2
Der neue § 3 Nr. 72 EStG.....	6

Der „alte“ § 3 Nr. 72 EStG

Die konkreten Auswirkungen der Steuerbefreiung.....	12
22 Problemstellungen aus der Praxis zu § 3 Nr. 72.....	19

Der Nullsteuersatz in § 12 Abs. 3 UStG

Das müssen Installateure wissen.....	41
Zehn konkrete Anwendungsfälle zum Nullsteuersatz.....	45
So gelingt Anlagenbetreibern die Anwendung.....	57

Gestaltungsfälle aus der Praxis (Auszug)

Mieterstrommodell: So ist steuerlich abzurechnen.....	71
PV-Anlage auf gemischt genutztem Objekt: Wer ist der steuerlich optimale Anlagenbetreiber	81
PV-Anlage mit mehreren Nutzungen: Ist die Entnahme zum Nullsteuersatz möglich?.....	92
Elf weitere Praxisfragen zur Umsatz- besteuerung von PV-Anlagen.....	93
PV-Anlage auf teilweise freiberuflich genutztem Einfamilienhaus: Das sind die Steuerregeln.....	99

Rechtsstand März 2025

inkl. gesetzliche Neuregelungen 2025
und aktuelle Rechtsprechung

Praxiswissen auf den Punkt gebracht.

Ihr Abonnement

Mehr als eine Fachzeitschrift



Print: das Heft

- Kurz, prägnant, verständlich
- Konkrete Handlungsempfehlungen
- Praxiserprobte Arbeitshilfen

Online: die Website

ssp.iww.de

- Aktuelle Ausgabe bereits eine Woche vor Heftauslieferung verfügbar
- Ergänzende Downloads
- Ausgabenarchiv mit Urteilsdatenbank

Mobile: die myIWW-App für Apple iOS und Android

iww.de/s1768

- Funktionen der Website für mobile Nutzung optimiert
- Offline-Nutzung möglich, z. B. im Flugzeug

Social Media: die Facebook-Fanpage

facebook.com/ssp.iww

- Aktuelle Meldungen aus der Redaktion
- Forum für Meinung und Diskussion
- Kontakt zu Experten und Kollegen



STEUERGESTALTUNG

PV-Anlagen-Besteuerung: Neue Entwicklungen und Antwort auf unzählige Fragen aus der Praxis

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

Man sollte meinen, mit der Einführung von § 3 Nr. 72 EStG und § 12 Abs. 3 UStG wäre aus dem Thema „Besteuerung von PV-Anlagen“ die Luft raus. Immerhin wird nun ein Großteil aller PV-Anlagen steuerfrei betrieben bzw. zum umsatzsteuerlichen Nullsteuersatz geliefert. Doch diese Annahme ist ein Irrglaube. Tatsächlich ist die Besteuerung von PV-Anlagen seit Einführung beider Begünstigungen komplexer und vielschichtiger als je zuvor. Anlass für SSP, in dieser Sonderausgabe den Stand der Dinge zusammenzufassen. |

Die Gründe für den aktuellen Berichterstattungsbedarf

Die Gründe, die bisherige Berichterstattung zur PV-Anlagenbesteuerung in einer neuen Sonderausgabe zu bündeln, sind vielschichtig:

- Zum einen gibt es unzählige Praxis- und Anwendungsfragen sowie anhängige Klageverfahren infolge der unklaren Auslegung der Vorschriften.
- Zum zweiten ändert sich die Gesetzeslage laufend. Das betrifft u. a.
 - die Novellierung des § 3 Nr. 72 EStG mit Wirkung für alle ab dem 01.01.2025 installierte PV-Anlagen,
 - das jüngst beschlossene Solarspitzen-Gesetz, das die Vergütungsmodalitäten für neue PV-Anlagen grundlegend verändert. Beim Betrieb neuer PV-Anlagen müssen andere Verhaltensweise an den Tag gelegt werden, um zu Spitzenzeiten eine optimale Einspeisevergütung zu erzielen.

Der Nutzen der Sonderausgabe

Mit der neuen Sonderausgabe sind Sie auf der sicheren Seite. Sie

- können die typischen Probleme, Anwendungs- und Zweifelsfragen nach alter und neuer Rechtslage zutreffend einordnen und lösen,
- sind auf dem Stand der Dinge, was aktuelle Gesetzesänderungen und anhängige Klageverfahren anbelangt,
- finden „Ihre Beratungsfälle“ in den zahlreichen Musterfällen wider und
- profitieren vom SSP-Leserservice.

Die Gliederung – für den schnellen Überblick

Die Sonderausgabe ist gegliedert in die sieben Kapitel

1. Solarspitzenengesetz
2. Der neue § 3 Nr. 72 EStG
3. Der alte § 3 Nr. 72 EStG
4. 22 konkrete Praxis-, Anwendungs- und Zweifelsfragen zu § 3 Nr. 72 EStG
5. § 12 Abs. 3 UStG für Installateure
6. § 12 Abs. 3 UStG für Betreiber
7. Diverse umfangreiche Musterbeispiele

Viele Klage- und Zweifelsfragen ...

... sowie Gesetzesneuregelungen ab 2025 halten Aktualisierungsdruck hoch

Für jeden praktischen Anwendungsfall schnell die Lösung finden

Sieben teils sehr umfangreiche Kapitel

GESETZESÄNDERUNG

Das Solarspitzengesetz 2025 – und was sich dadurch für PV-Anlagen ändert

Das Ziel der meisten PV-Anlagen besteht darin, möglichst viel des erzeugten Stroms selbst zu verbrauchen und den Überschuss gegen eine EEG-Vergütung ins Stromnetz einzuspeisen. Das funktionierte bisher problemlos. Doch weil es immer mehr PV-Anlagen gibt, wird an sonnigen Tagen in Deutschland mehr Strom erzeugt als benötigt wird. Das kann nicht nur zu einer Überlastung des Stromnetzes führen, sondern auch den Strompreis ins Negative drücken. Mit dem Solarspitzengesetz hat der Gesetzgeber auf diesen Umstand reagiert und für neue PV-Anlagen einiges geändert. |

Darum geht es beim Solarspitzengesetz

Das am 25.02.2025 in Kraft getretene Solarspitzengesetz soll helfen, Stromüberschüsse aus PV-Anlagen besser ins öffentliche Stromnetz einzuspeisen, ohne das Netz in sonnigen Spitzenzeiten zu überlasten. Dieses Problem wird nun angegangen durch

1. den verpflichtenden Einsatz intelligenter Messsysteme,
2. neuen Regelungen zur Einspeisevergütung,
3. einer erleichterten Direktvermarktung des erzeugten Stromüberschusses sowie
4. einer netzdienlichen Nutzung von Batteriespeichern.

Verpflichtender Einsatz intelligenter Messsysteme

Um die Stromeinspeisung jeder einzelnen PV-Anlage kontrollieren und steuern zu können, müssen alle ab dem 25.02.2025 in Betrieb genommenen PV-Anlagen mit einem intelligenten Messsystem (Smart Meter) und einer Steuerungseinrichtung ausgerüstet werden. Dadurch besteht für den Netzbetreiber die Möglichkeit, die Einspeisung der PV-Anlage zu Spitzenzeiten zu drosseln.

Wichtig | Ausgenommen von dieser Verpflichtung sind PV-Anlagen mit einer Leistung von bis zu zwei kWp – z. B. Balkonkraftwerke.

Die Brisanz: Fehlen Smart Meter und Steuerungseinrichtung, wird die Einspeiseleistung der PV-Anlage auf 60 Prozent gedrosselt. Das führt dazu, dass Sie den erzeugten Strom nicht mehr mit der vollen Leistung einspeisen können. Wird durch die PV-Anlage also zu sonnigen Stunden mehr Strom als die maximal gedrosselte Einspeiseleistung produziert und kann der Strom auch nicht in Ihrer Wohnung oder Ihrem Unternehmen verwendet werden, geht die Drosselung zu Ihren Lasten. Denn Sie erhalten zu den Spitzenzeiten für den überschüssigen Strom keine Vergütung. Ein Grund mehr, einen ausreichenden Batteriespeicher zu installieren.

Gesetz gilt seit dem 25.02.2025 und soll Stromnetzüberlastung vermeiden

Einspeisung jeder Anlage kann kontrolliert und gesteuert werden

Einspeiseleistung kann in Spitzenzeiten gedrosselt werden

Neue Regelungen zur Einspeisevergütung

Bisher wird Ihnen die garantierte Einspeisevergütung für einen Zeitraum von 20 Jahren gewährt. Innerhalb dieses Zeitraums erhalten Sie für jede erzeugte und ins Stromnetz eingespeiste kWh eine festgelegte Vergütung – wenn Sie sich nicht für die Direktvermarktung des Stroms entschieden haben.

Garantierte Einspeisevergütung ist Geschichte

Das ändert sich für ab dem 25.02.2025 in Betrieb genommene PV-Anlagen. Denn die garantierte Einspeisevergütung fällt in dem Moment weg, in dem der Strompreis ins Negative rutscht (§ 51 EEG). Das ist klassischerweise zu sonnigen Zeiten der Fall, weil dann manchmal mehr Strom erzeugt wird als benötigt. Durch den Wegfall der Einspeisevergütung soll dafür gesorgt werden, keinen zusätzlichen Anreiz für eine noch höhere Stromproduktion zu schaffen. Rutscht der Strompreis einige Zeit später wieder ins Positive, fließt natürlich auch wieder Ihre EEG-Vergütung.

Wichtig | Ausgenommen von dieser Einspeisung ohne Einspeisevergütung sind PV-Anlagen mit einer installierten Leistung unter zwei kWp sowie Anlagen von zwei-100 kWp, bei denen kein Smart Meter installiert ist. Bei den Anlagen von zwei-100 kWp wird dann die Einspeiseleistung jedoch auf 60 Prozent gedrosselt (siehe oben).

Verlust von Vergütungen schmälert Rendite von PV-Anlagen

Dieser Wegfall von Vergütungen schmälert die Rendite von PV-Anlagen drastisch. Denn immerhin war der Strompreis in Deutschland alleine 2024 an 457 Stunden negativ – umgerechnet entspricht das etwa 19 Tagen (2023: 301 Stunden). Dieser negative Strompreis ergab sich vor allem wegen einer Überproduktion an sonnigen Tagen.

Wichtig | Um zumindest einen kleinen Ausgleich für die Zeiten mit negativem Strompreis und deshalb entfallender EEG-Vergütung zu schaffen, werden künftig die Stunden, in denen für den eingespeisten Strom keine Vergütung gezahlt wird, an das Ende der 20-jährigen Laufzeit angehängt. Die Berechnung ist im Detail aber äußerst komplex und wurde in § 51a EEG aufgenommen. Zum Beispiel erfolgt eine Anrechnung nur mit dem Faktor 0,5. Kurzum: Die Laufzeit der EEG-Vergütung verlängert sich teilweise für Zeiten mit negativem Strompreis.

Erleichterte Direktvermarktung für Stromüberschüsse

Für PV-Anlagen bis zu 100 kWp besteht ein Wahlrecht. Entweder können Sie den erzeugten Stromüberschuss gegen eine EEG-Vergütung einspeisen. Sie können aber auch eine Direktvermarktung vornehmen und so im Idealfall eine höhere Vergütung erzielen. Diese Direktvermarktung war bisher jedoch äußerst bürokratisch und auch mit einem finanziellen Aufwand verbunden, weshalb sich nur wenige Anlagenbetreiber mit einer PV-Anlage von bis zu 100 kWp zur Direktvermarktung entschieden haben. Das soll sich nun ändern. Denn der Zugang zur Direktvermarktung wurde für alle PV-Anlagen mit einer Leistung von bis zu 100 kWp erleichtert und entbürokratisiert.

Keine Vergütung
mehr in Zeiten ...

... überangebots-
bedingter negativer
Strompreise

Laufzeit der EEG-
Vergütung verlängert
sich um negative
Strompreisen

Bei PV-Anlagen bis
zu 100 kWp besteht
ein Vermarktungs-
wahlrecht

Stromspeicherung
wird immer
wichtigeres Thema

Speicher kann auch
mit Fremdstrom
geladen werden

Weitere Vorteile der
Speicherung

So machen Sie
aus den Neuerungen
das Beste für Ihre
PV-Anlage

Netzdienliche Nutzung von Batteriespeichern

Auch bei den Batteriespeichern hat sich einiges getan. Generell gilt, dass ein Batteriespeicher immer attraktiver wird. Denn mit ihm lässt sich vor allem in Spitzenzeiten der produzierte Stromüberschuss speichern, der sonst infolge der Drosselung auf 60 Prozent der Einspeiseleistung oder des negativen Strompreises nicht vergütet werden würde. Zudem fällt der Vorteil bei einem Eigenverbrauch des produzierten Stroms ohnehin höher aus als bei einer Einspeisung. Denn bei neuen PV-Anlagen beträgt die Einspeisevergütung je nach Anlagengröße und Installationsdatum nur ca. sechs bis acht Cent je kWh, während der Strompreis für zugekauften Strom oft bei ca. 30 Cent je kWh liegt.

Doch Batteriespeicher bieten ab sofort noch einen weiteren Vorteil. Der Speicher kann nämlich nicht nur durch den von der PV-Anlage erzeugten Strom aufgeladen werden, sondern auch gezielt mit günstigem oder sogar negativ bepreistem Strom aus dem Netz. Der Vorteil: Dieser aufgeladene „Fremdstrom“ kann zu späteren Zeiten entweder in Ihrer Wohnung bzw. Ihrem Unternehmen verbraucht oder auch weiterverkauft werden. Der Verkauf funktioniert dabei entweder über eine Direktvermarktung oder unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 3 EEG gegen eine EEG-Vergütung.

Bei Einspeisung des geladenen Fremdstroms gegen EEG-Vergütung muss jedoch vorab zwischen drei neu eingeführten Optionen gewählt werden:

1. Ausschließlichkeitsoption (§ 19 Abs. 3a EEG)
2. Abgrenzungsoption (§ 19 Abs. 3b EEG)
3. Pauschaloption (§ 19 Abs. 3c EEG)

Wichtig | Von der Stromspeicherung bleibt der verlängerte Vergütungszeitraum infolge negativer Strompreise unberührt (Tz. 2). Gelingt es Ihnen also, den zu Zeiten mit negativem Strompreis erzeugten Strom zu speichern, erzielen Sie zwei Vorteile: Zum einen können Sie den gespeicherten Strom zu späteren Zeiten verbrauchen oder verkaufen, was zu einer Nachholung der ansonsten entfallenden Vergütung führt. Zum anderen verlängert sich trotzdem der 20-jährige Zeitraum für die garantierten Einspeisevergütungen.

FAZIT | Für ab dem 25.02.2025 in Betrieb genommene PV-Anlagen hat sich einiges geändert, sodass Sie die veränderten Bedingungen auch in Ihre Kalkulation der Rentabilität einbeziehen müssen. Vor allen sind für diese „Neuanlagen“ ein Smart-Meter und Steuerungseinrichtung gewissermaßen Pflicht, um nicht in die auf 60 Prozent gedrosselte Einspeiseleistung zu geraten. Auch wenn die Neuerungen zunächst negativ wirken mögen, bieten sie auch viele Chancen. Sind Sie technisch gut aufgestellt und nutzen Sie z. B. dynamische Stromtarife und intelligente Steuerungs- und Verbrauchstechnologien, können Sie ab sofort eine deutlich höhere Rendite als bisher erzielen. Das Gute: „Altanlagen“, also alle vor dem 25.02.2025 in Betrieb genommene PV-Anlagen, werden von der Gesetzesänderung nicht berührt. Hier gilt wie bisher, dass jede erzeugte und eingespeiste kWh Strom mit der für 20 Jahre garantierten EEG-Vergütung honoriert wird. Rückwirkende Änderungen gibt es also nicht.

NEUREGELUNGEN AB 2025

§ 3 Nr. 72 S. 1 EStG: Ab 2025 gelten neue Spielregeln – aber nicht für alle!

| Bereits zum 01.01.2022 wurde mit § 3 Nr. 72 EStG eine für die meisten PV-Anlagen geltende Steuerbefreiung eingeführt. Doch diese ist nicht nur kompliziert, weil auf verschiedene Gebäudearten abgestellt wird, sondern es bestehen auch Unklarheiten bei der gewählten Formulierung. Daher wurde mit dem JStG 2024 nachgebessert. Die Folge: Für nach dem 31.12.2024 angeschaffte, in Betrieb genommene oder erweiterte PV-Anlagen gelten neue Regeln. |

Die bisher in § 3 Nr. 72 EStG verankerte Steuerbefreiung

Seit dem 01.01.2022 sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in

- a) Einfamilienhäusern (einschl. Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kWp und
- b) sonstigen Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit

steuerfrei. Insgesamt jedoch höchstens 100 kWp pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft.

Die Besonderheit: Die Steuerbefreiung stellt kein Wahlrecht dar und gemäß § 3 Nr. 72 S. 2 EStG ist für die steuerfreie PV-Anlage kein Gewinn zu ermitteln. Zudem führt die PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 S. 3 EStG nicht zu einer gewerblichen Infektion einer nur freiberuflich oder vermögensverwaltend tätig werdenden Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Die Kehrseite der Medaille: Da kein Gewinn mehr zu ermitteln ist, können auch keine Betriebsausgaben geltend gemacht werden und ein Verlustabzug scheidet aus.

Die praktischen Folgen von § 3 Nr. 72 EStG mit Stand 2024

- Sind gemäß § 3 Nr. 72 EStG die Entnahmen und Einnahmen aus dem Betrieb einer PV-Anlage steuerfrei, dann gilt das auch für den Veräußerungserlös aus dem späteren Verkauf der PV-Anlage.
- Für Installations- und Wartungskosten der PV-Anlage kann unter den Voraussetzungen des § 35a EStG eine Steuerermäßigung i. H. v. 20 Prozent der Brutto Lohnkosten beantragt werden (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 28).
- Die Steuerbefreiung gilt nicht nur für Einzelunternehmer. Sie findet gleichermaßen Anwendung, wenn die PV-Anlage durch eine Personen- oder Kapitalgesellschaft betrieben wird.

Bisheriger Gesetzeswortlaut warf Fragen auf

Der bisherige Gesetzeswortlaut zu § 3 Nr. 72 EStG hatte aber auch drei Praxisprobleme aufgeworfen:

Sowohl Einnahmen als auch Entnahmen waren steuerfrei

Steuerbefreiung ist nicht als Wahlrecht ausgestaltet

Installationslohnkosten berechtigen zum Steuerabzug nach § 35a EStG

Steuerbefreiung
hing von
Anlagengröße ab

Weitere Unklar-
heiten sorgten für ...

... reichlich
Diskussionsstoff

Neuer Gesetzes-
wortlaut bereinigt
die Probleme

1. Unterschiedliche Regelungen je nach Gebäudeart: Für Unmut am bisherigen Gesetzestext hatte die Tatsache gesorgt, dass § 3 Nr. 72 S. 1 EStG für unterschiedliche Gebäudearten unterschiedliche Anforderungen gestellt hatte. Während bei Einfamilienhäusern und nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden die Steuerbefreiung nur gilt, wenn die PV-Anlage maximal 30 kWp umfasste, kam es für alle anderen Gebäude auf die Anzahl der darin vorhandenen Wohn- bzw. Gewerbeeinheiten an. Je Wohn- bzw. Gewerbeeinheit durfte die Leistung der PV-Anlage bis zu 15 kWp betragen, damit die Steuerbefreiung greift. Auf einem Mehrfamilienhaus mit drei Einheiten konnten deshalb bis zu 45 kWp installiert und steuerfrei betrieben werden – nicht mehr.

2. Unklar: Was gilt bei reinen Gewerbeimmobilien mit mehreren Einheiten? Hier war nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut unklar, was für Gebäude gilt, die nur über mehrere Gewerbeeinheiten verfügen. Hier konnte die Auffassung vertreten werden, dass es sich um ein nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude handelt und damit eine absolute Grenze von 30 kWp gilt (Fall des § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG). Andererseits konnte das Gebäude aber auch unter § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG subsumiert werden und es galt dann eine Grenze von 15 kWp – allerdings je Gewerbeeinheit. Die Finanzverwaltung hatte sich für die zweite Variante entschieden (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 3). Aus dem Gesetzeswortlaut ergab sich das jedoch nicht zweifelsfrei.

3. Unklar: 100 kWp als Freigrenze oder Freibetrag? Eine weitere Unklarheit ergibt sich in § 3 Nr. 72 S. 1 EStG durch den Wortlaut, dass „insgesamt höchstens 100 kWp ...“ steuerfrei sind. Es stellt sich die Frage, ob es sich bei diesen 100 kWp um eine Freigrenze oder um einen Freibetrag handelt. Ein Freibetrag wäre für Sie nämlich deutlich lukrativer als eine Freigrenze. Zwar hat sich die Finanzverwaltung für eine Freigrenze entschieden (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 17). An die Entscheidung ist ein Gericht nicht gebunden und kann es anders sehen.

Die Neuregelung durch das JStG 2024 ab 2025

Mit dem am 22.11.2024 vom Bundesrat verabschiedeten Jahressteuergesetz 2024 wurden alle drei Probleme beseitigt.

Der neue Wortlaut von § 3 Nr. 72 S. 1 EStG

Das liegt vor allem in der Neuformulierung von § 3 Nr. 72 S. 1 EStG:

■ Wortlaut § 3 Nr. 72 S. 1 EStG

„Steuerfrei sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen Photovoltaikanlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 Kilowatt (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmer-schaft beträgt.“

Drei konkrete Auswirkungen für die Praxis

Die Neuregelung hat vor allem die drei folgenden Auswirkungen für die Besteuerungspraxis:

1. Einheitliche Behandlung für alle Gebäudetypen: Für die Steuerbefreiung kommt es nicht mehr darauf an, ob es sich um ein Einfamilienhaus bzw. nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, oder um ein sonstiges Gebäude handelt. Nunmehr werden alle Gebäudetypen identisch behandelt und es gilt, dass für jede in dem Gebäude enthaltene Wohn- bzw. Gewerbeeinheit eine Grenze von 30 kWp gilt.

Alle Gebäudetypen werden gleichbehandelt

■ Beispiel 1

Auf einem Mehrfamilienhaus mit drei Einheiten soll eine PV-Anlage installiert werden. Die installierte Leistung soll 50 kWp betragen.

Lösung: Nach der bisherigen Gesetzeslage wäre § 3 Nr. 72 S. 1 EStG nicht anwendbar und der Betrieb der PV-Anlage würde der Besteuerung unterliegen. Denn die Grenze betrug bisher bei drei Einheiten 45 kWp (3 x 15 kWp). Aufgrund der neuen Gesetzeslage gilt nun eine Grenze von 90 kWp (3 x 30 kWp). Der Betrieb der PV-Anlage ist deshalb gemäß § 3 Nr. 72 S. 1 EStG steuerfrei.

2. Für reine Gewerbeimmobilien gilt die neue 30 kWp-Grenze je Einheit: Mit der Gesetzesänderung wurde klargestellt, dass für reine Gewerbeimmobilien mit mehreren Einheiten bezüglich der kWp-Grenze auf die einzelnen Einheiten abzustellen ist. Nach der Neuregelung beträgt die Grenze je Einheit 30 kWp.
3. Es gilt eine absolute Freigrenze von 100 kWp: Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG ist auf höchstens 100 kWp pro Steuerzahler bzw. Mitunternehmerschaft begrenzt. Es handelt sich um eine Freigrenze, nicht um einen Freibetrag. Die Prüfung der Grenze erfolgt in drei Stufen:
 1. Für alle durch den Steuerpflichtigen betriebenen PV-Anlagen wird geprüft, ob eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Anlagen ohne Gewinnerzielungsabsicht werden nicht für Zwecke der 100-kWp-Grenze berücksichtigt.
 2. Für die verbliebenen PV-Anlagen wird geprüft, ob diese isoliert betrachtet – also ohne 100-kWp-Grenze – die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 S. 1 EStG erfüllen. Alle PV-Anlagen die nicht unter § 3 Nr. 72 S. 1 EStG fallen (z. B. Freilandanlagen oder Anlagen mit > 30 kWp auf einem Einfamilienhaus) werden nicht für Zwecke der 100 kWp-Grenze berücksichtigt.
 3. Die installierte Leistung aller verbliebenen PV-Anlagen wird addiert und mit der Grenze von 100 kWp verglichen. Wird die Grenze eingehalten, sind diese PV-Anlagen gemäß § 3 Nr. 72 S. 1 EStG steuerfrei. Wird die Grenze überschritten, unterliegen diese PV-Anlagen der Besteuerung.

Bei Gewerbeimmobilien ist auf die jeweilige Einheit abzustellen

Nur Anlagen bis maximal 100 kWp sind steuerbefreit

Sachverhalt	Lösung bisher	Lösung neu
PV-Anlage auf Einfamilienhaus	Steuerfrei wenn ≤ 30 kWp	Steuerfrei wenn ≤ 30 kWp
PV-Anlage auf Gebäude mit zwei Wohn-/Gewerbeeinheiten	Steuerfrei wenn ≤ 30 kWp	Steuerfrei wenn ≤ 60 kWp
PV-Anlage auf Gebäude mit drei Wohn-/Gewerbeeinheiten	Steuerfrei wenn ≤ 45 kWp	Steuerfrei wenn ≤ 90 kWp
PV-Anlage auf Gebäude mit vier Wohn-/Gewerbeeinheiten	Steuerfrei wenn ≤ 60 kWp	Steuerfrei wenn ≤ 100 kWp
PV-Anlage auf Gebäude mit fünf Wohn-/Gewerbeeinheiten	Steuerfrei wenn ≤ 75 kWp	Steuerfrei wenn ≤ 100 kWp
PV-Anlage auf Gebäude mit sechs Wohn-/Gewerbeeinheiten	Steuerfrei wenn ≤ 90 kWp	Steuerfrei wenn ≤ 100 kWp
PV-Anlage auf Gebäude mit sieben Wohn-/Gewerbeeinheiten	Steuerfrei wenn ≤ 100 kWp	Steuerfrei wenn ≤ 100 kWp

Zudem ist in jedem Fall die absolute 100 kWp-Grenze zu prüfen.

Neuregelung
gilt nicht ...

Ab wann und von wem lässt sich die Neuregelung nutzen?

Die Gesetzesänderung bedeutet für alle Objekte mit mehreren Wohn- oder Gewerbeeinheiten eine erhebliche Verbesserung im Vergleich zur bisherigen Gesetzeslage. Leider gilt die Neuregelung aber nicht für Bestandsanlagen.

§ 52 Abs. 4 S. 29 EStG besagt nämlich, dass der geänderte § 3 Nr. 72 S. 1 EStG erstmals für diejenigen PV-Anlagen gilt, welche nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden. Profitieren können deshalb nur Neuanlagen. Für Bestandsanlagen bleibt es bei der bisherigen Regelung – auch ab dem 01.01.2025. Sie wachsen also nicht (ohne weiteres Zutun) in die Steuerbefreiung hinein.

■ Beispiel 2

Malte betreibt nur eine PV-Anlage. Diese hat er 2024 auf einem Dreifamilienhaus installiert und die installierte Leistung beträgt 50 kWp.

Lösung: Besteht eine Gewinnerzielungsabsicht, dann unterliegt der Gewinn der PV-Anlage der Besteuerung. § 3 Nr. 72 S. 1 EStG findet keine Anwendung. Denn weil die PV-Anlage bereits vor dem 01.01.2025 angeschafft und in Betrieb genommen wurde, gilt für die Steuerbefreiung die Grenze von 15 kWp je Einheit – und das sind in der Summe 45 kWp. Diese Grenze wird mit 50 kWp überschritten. Die Steuerpflicht gilt dabei nicht nur für 2024, sondern auch für 2025 ff.

■ Abwandlung

Malte installiert die PV-Anlage erst im Jahr 2025.

Lösung: Nun unterliegt die PV-Anlage der neuen Steuerbefreiung im Sinne des § 3 Nr. 72 S. 1 EStG. Denn weil die PV-Anlage nach dem 31.12.2024 angeschafft und in Betrieb genommen wurde, gilt die Grenze von 30 kWp je Einheit – und das sind in der Summe 90 kWp. Diese Grenze wird mit 50 kWp eingehalten.

Neue Gesetzeslage durch aktives Handeln nutzen

Beispiel 2 nebst Abwandlung zeigen die Brisanz der nicht rückwirkend eingeführten Gesetzesänderung. Es kann sein, dass zwei identische PV-Anlagen auf

... für Bestands-
anlagen, ...

identischen Gebäuden unterschiedlich behandelt werden, nur weil die Anschaffung und die Inbetriebnahme der PV-Anlage zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgte – einmal vor dem 01.01.2025 und einmal nach dem 31.12.2024.

Doch findige Steuerzahler machen sich den Wortlaut von § 52 Abs. 4 S. 29 EStG zunutze und erweitern ihre Bestandsanlage. Denn über eine Erweiterung lässt sich die neue Fassung des § 3 Nr. 72 EStG auch für Bestandsanlagen anwenden.

■ Beispiel 3

Malte aus Beispiel 2 hat die PV-Anlage auf dem Dreifamilienhaus mit 50 kWp bereits 2024 angeschafft. Weil für die Grenze des § 3 Nr. 72 EStG nach der alten Fassung 45 kWp beträgt (15 kWp je Einheit), handelt es sich bei Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht um einen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb. Im März 2025 erweitert Malte die PV-Anlage durch die Installation weiterer Module im Umfang von fünf kWp (neue Leistung: 55 kWp).

Lösung: Da die Erweiterung nach dem 31.12.2024 erfolgt, gilt nach Abschluss der Erweiterung die neue Fassung des § 3 Nr. 72 S. 1 EStG (§ 52 Abs. 4 S. 29 EStG). Damit beträgt ab Abschluss der Erweiterung die Grenze 90 kWp (3 x 30 kWp). Weil diese Grenze eingehalten wird, ist der Betrieb der PV-Anlage ab Abschluss der Erweiterung gemäß § 3 Nr. 72 S. 1 EStG steuerfrei.

PRAXISTIPP | Diese Gestaltung birgt hohes Potenzial! Denn weil für die Jahre bis zur Erweiterung eine Steuerpflicht besteht, können für diese Jahre auch Verluste geltend gemacht werden (z. B. durch Sonderabschreibungen oder IAB). Die nach der Erweiterung entstehenden Gewinne sind hingegen steuerfrei! Vor einer Erweiterung sollte jedoch geprüft werden, ob diese auch Auswirkung auf die zustehende EEG-Vergütung hat.

FAZIT | Mit der Neufassung von § 3 Nr. 72 S. 1 EStG hat der Gesetzgeber einige Zweifelsfragen im Bereich der Besteuerung von PV-Anlagen beseitigt und zugleich durch die Vereinheitlichung der Leistungsgrenzen für verschiedene Gebäudearten eine erhebliche Verbesserung herbeigeführt. Besonders positiv ist anzumerken, dass durch die Neuregelung mehr PV-Anlagen als bisher in den Genuss der Steuerbefreiung gelangen können. Zwar gelten die Verbesserungen erst für PV-Anlagen, deren Anschaffung, Inbetriebnahme oder Erweiterung nach dem 31.12.2024 erfolgt. Jedoch kann über eine auch nur geringfügige Erweiterung einer bestehenden PV-Anlage dafür gesorgt werden, dass auch uralte Bestandsanlagen von der Gesetzesänderung profitieren. Dieser Umstand wiederum bedeutet Gestaltungspotenzial: Verluste der ersten Jahre sind abzugsfähig, spätere Gewinne hingegen steuerfrei.

Ab Seite 10: Zweifelsfälle zum Regelungsstand bis 2024

Auf den folgenden Seiten werden Anwendungs-, Praxis- und Zweifelsfragen basierend auf der bis zum 31.12.2024 geltenden Fassung des § 3 Nr. 72 EStG dargestellt. Das liegt daran, dass diese Fassung alle Bestandsanlagen betrifft und die neue Fassung nur für die verhältnismäßig wenigen ab dem 01.01.2025 installierten/in Betrieb genommenen/erweiterten PV-Anlagen gilt.

Von Ausnahmeregelung in § 52 Abs. 4 S. 29 EStG ...

... profitieren und bestehende Anlage erweitern

Viele Zweifelsfragen zu bis Ende 2024 in Betrieb genommenen Anlagen

EINKOMMENSTEUER

Die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG: Anwendungs-, Praxis- und Zweifelsfragen

| Mit § 3 Nr. 72 EStG ist rückwirkend zum 01.01.2022 eine umfangreiche Steuerbefreiung für nahezu alle PV-Anlagen ins EStG eingezogen. Die Inanspruchnahme der neuen Vorschrift ist in der Praxis aber nicht immer leicht – gerade in der Übergangsphase. SSP macht Sie deshalb auf den folgenden Seiten mit Vergangenheit und Zukunft vertraut und gibt Ihnen eine Fülle von Musterfällen und Anwendungsbeispielen an die Hand, die Ihnen die Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG in der Praxis erleichtern. Dabei immer im Blick: Das BMF-Schreiben vom 17.07.2023. |

Das galt für PV-Anlagen bis einschließlich 2021

Bis 2020 war die Ertragbesteuerung von PV-Anlagen wie folgt geregelt:

Gewerbliche Einkünfte/Gewinnerzielungsabsicht

Wollten Sie eine PV-Anlage betreiben und den erzeugten Strom nicht ausschließlich dezentral (privat) verwenden, sondern auch zum Teil ins Energienetz einspeisen bzw. an den Netzbetreiber veräußern, erzielten Sie grundsätzlich gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 EStG. D. h., dass Sie für Ihre PV-Anlage jährlich eine Gewinnermittlung aufstellen und beim Finanzamt einreichen mussten. Sie hatten dafür zwei Möglichkeiten:

1. Aufstellung einer Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG)
2. Aufstellung einer Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)

Der ermittelte Gewinn unterlag also ab dem ersten Euro der Einkommensteuer zum individuellen Grenzsteuersatz (maximal 45 Prozent zzgl. Soli und ggf. KiSt). Steuerliche Freibeträge waren nicht vorhanden.

Ein Gewerbebetrieb setzte jedoch voraus, dass auch eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Erforderlich war das Streben nach einem Totalgewinn. Machten Sie mit der PV-Anlage Verluste und wollten diese steuerlich geltend machen, mussten Sie deshalb das Finanzamt von Ihrer Absicht, mit der Anlage einen Gewinn zu erzielen, überzeugen. Regelmäßig war es in der Praxis deshalb erforderlich, eine Totalgewinnprognose aufzustellen, wenn sie gerade in den ersten Jahren Verluste erzielt haben. Mit dieser Prognose dokumentierten Sie, dass Sie erwarten können, mit der Anlage trotz anfänglicher Verluste von der Gründung bis zur Veräußerung oder Betriebsaufgabe ein positives Gesamtergebnis zu erzielen (H 15.3 „Totalgewinn“ EStH).

Zu beachten ist dabei, dass es nach der Rechtsprechung des BFH nicht darauf ankommt, ob tatsächlich ein Totalgewinn erzielt wird. Entscheidend ist alleine, ob Sie die Absicht haben, einen Totalgewinn zu erzielen („Prognose“). Zudem liegt die Feststellungslast zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht bei Ihnen. Hat das Finanzamt Zweifel daran, ob eine Gewinnerzielungs-

Die steuerlichen
Grundsätze ...

... vor der großen
Reform im JStG 2022

Für die Besteuerung
ist allein die Total-
gewinnprognose
maßgebend

absicht besteht oder nicht und können Sie diese Zweifel nicht ausräumen, wird es Ihren Verlust nicht oder nur nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO vorläufig anerkennen. Damit eröffnet sich das Finanzamt die Möglichkeit, die Verluste später abzuerkennen, falls es Ihnen auch dann nicht gelingen sollte, eine Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen (§ 165 Abs. 2 AO). Ihre Verluste verbleiben dann ohne steuerliche Entlastung.

PRAXISTIPP | Weitere Ausführungen zu Gewinnermittlung, Totalgewinnprognose sowie der Ermittlung der Betriebseinnahmen und -ausgaben können Sie der Sonderausgabe „Photovoltaik und die Steuern“ entnehmen. Sie ist im September 2022 erschienen. Sie finden sie auf iww.de/ssp → Abruf-Nr. 48593701.



DOWNLOAD

Mehr dazu in
der ersten PV-
Sonderausgabe



Die ab 2022 geltende Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG

Mit dem JStG 2022 ist im Gegenzug für den entfallenden Antrag auf Liebhaberei die Ertragsbesteuerung von PV-Anlagen in § 3 Nr. 72 EStG vollkommen neu geregelt worden – und das rückwirkend ab 2022.

Die Grundsätze

Steuerfrei sind alle Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschl. Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister von bis zu 30 kWp (§ 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG) und
- b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit (§ 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG).

Insgesamt sind jedoch höchstens 100 kWp pro Steuerzahler oder Mitunternehmerschaft begünstigt.

PRAXISTIPP | Da bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG die Entnahmen und Einnahmen aus dem Betrieb einer PV-Anlage steuerfrei sind, gilt diese Steuerbefreiung auch für den späteren Veräußerungserlös aus dem Verkauf der PV-Anlage. Das gilt selbst dann, wenn der Verkauf bereits am 02.01.2022 erfolgt sein sollte. Parallel bedeutet die Steuerbefreiung jedoch auch, dass gemäß § 3c Abs. 1 EStG grundsätzlich keine Betriebsausgaben mehr abgesetzt werden können und auch der Abzug von Verlusten nicht zulässig ist.

Die konkrete Auswirkung des § 3 Nr. 72 EStG

§ 3 Nr. 72 EStG hat vor allem zwei steuerliche Folgen:

1. Liegen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG vor, wird die PV-Anlage rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2022 als steuerfreier Betrieb geführt. Gewinne unterliegen damit nicht der Besteuerung und Verluste können nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Ertrag-
besteuerung ...

... ist vollkommen
neu geregelt worden

Anlage darf nicht
zu groß sein

PV-Anlage rückwir-
kend als steuerfreier
Betrieb geführt

2. Liegen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG nicht vor, verbleibt es bei der bisherigen Besteuerung. Für die PV-Anlagen ist – sofern eine Gewinnerzielungsabsicht besteht – der Gewinn zu ermitteln und zu versteuern. Verluste können mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Rückwirkung
beachten

Wichtig | Wird § 3 Nr. 72 EStG erfüllt, gilt die Steuerbefreiung nicht nur für ab dem 01.01.2022 installierte PV-Anlagen, sondern auch für uralte Bestandsanlagen. Auch wenn die PV-Anlage z. B. im Jahr 2010 ans Netz ging und seitdem nur Gewinne erzielte, sind diese ab dem Jahr 2022 unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG nicht mehr zu versteuern. Die Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG stellt auch kein Wahlrecht dar.

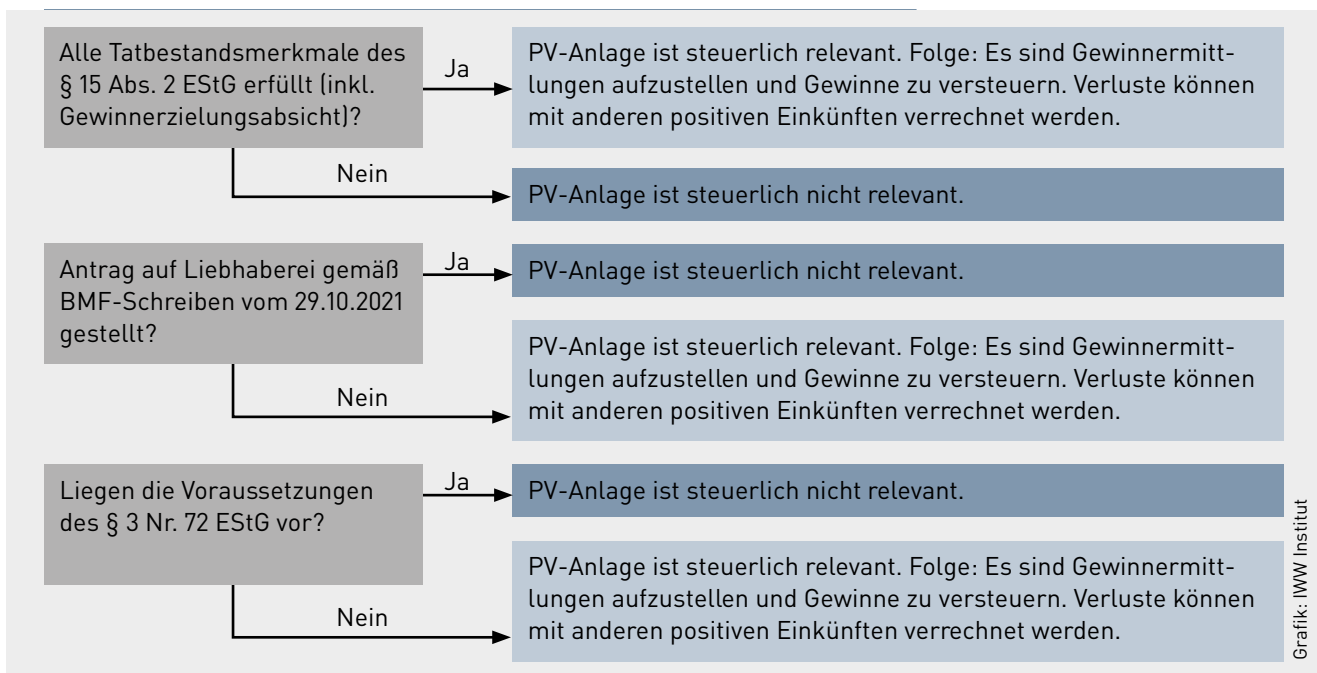
Keine Gewinnermittlung bei ausschließlich steuerfreien Einnahmen notwendig

Da unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG sowohl die Einnahmen und Entnahmen aus der PV-Anlage steuerfrei als auch die damit zusammenhängenden Ausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig sind, erübrigt es sich auch, beim Finanzamt eine jährliche Gewinnermittlung für diese ertragsteuerlich unbedeutenden Einkünfte einzureichen. Deshalb bestimmt § 3 Nr. 72 S. 2 EStG, dass kein Gewinn zu ermitteln ist, wenn die aus der PV-Anlage erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei sind. Konsequenterweise besteht der Vorteil der Steuerbefreiung daher auch in einem Bürokratieabbau.

PV-Anlage von
steuerlicher
Relevanz?

Prüfschema für die Ertragsteuerbefreiung

Bevor Sie die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung prüfen, müssen Sie sich an den allgemeinen Grundsätzen orientieren. Denn zunächst ist zu prüfen, ob der Betrieb der PV-Anlage evtl. aus anderen Gründen ohne steuerliche Relevanz ist. Nutzen Sie folgendes Prüfschema:



Wichtig | Das Einhalten des Prüfschemas ist für § 3 Nr. 72 EStG von immenser Wichtigkeit. Denn alle PV-Anlagen, die bereits ohne steuerliche Relevanz sind, weil keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt oder Liebhaberei beantragt wurde, bleiben für Zwecke der Prüfung des § 3 Nr. 72 EStG unberücksichtigt. Das hat in Einzelfällen gravierende Auswirkungen, etwa wenn sich auf einem Gebäude mehrere PV-Anlagen befinden oder wenn es darum geht, ob die Freigrenze von 100 kWp eingehalten wurde. Insoweit wird auf die später folgenden Beispiele verwiesen.

Zehn konkrete Anwendungsfälle für § 3 Nr. 72 EStG

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG gilt sowohl für natürliche Personen als auch für Mitunternehmensschaften (z. B. GbR, OHG, GmbH & Co. KG) und Körperschaften (z. B. AG, GmbH, UG). Die von der Vorschrift begünstigten PV-Anlagen lassen sich nach dem Installationsort gliedern, da je nach der Art des Gebäudes (inkl. Nebengebäude wie z. B. Gartenhäuser, Garagen, Carports) unterschiedliche Leistungsgrenzen (in kWp) einzuhalten sind. Werden die genannten Leistungsgrenzen durch die auf dem jeweiligen Gebäude installierten PV-Anlagen je Steuerzahler/Mitunternehmenschaft überschritten, scheidet eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG aus:

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kWp je Steuerpflichtiger/Mitunternehmenschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus (§ 3 Nr. 72 Buchst. a EStG)	30 kWp
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus (§ 3 Nr. 72 Buchst. b EStG)	15 kWp je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilie (§ 3 Nr. 72 Buchst. b EStG)	15 kWp je Wohn-/Gewerbeinheit
Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, z. B. Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeinheit, Garagengrundstück (§ 3 Nr. 72 Buchst. a EStG)	30 kWp
Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten (analog § 3 Nr. 72 S.1 Buchst. b EStG)	15 kWp je Gewerbeinheit

Wichtig | Bei Installation, Inbetriebnahme oder Erweiterung nach dem 31.12.2024 gelten die Grenzen der neuen Fassung des § 3 Nr. 72 EStG (siehe Seite 6ff).

Für Zwecke des § 3 Nr. 72 EStG ist die Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in kWp maßgeblich. Eine PV-Anlage besteht dabei im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler (BFH, Urteil vom 19.07.2011, Az. XI R 29/09, Abruf-Nr. 113669).

Zehn Beispiele (nebst Abwandlungen) sollen Ihnen helfen, die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG zu verstehen und in der Praxis anwenden zu können.

Prüfschema
einhalten

Steuerbefreiung –
ja oder nein?

Bruttoleistung in
kWp maßgeblich

Zehn Beispiele
weisen den Weg

Zu den ...

■ Beispiel 1

Andreas hat 2017 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 15 kWp installiert.

Lösung: Besteht eine Gewinnerzielungsabsicht, sind für 2017 bis 2021 die Gewinne/Verluste zu ermitteln und zu versteuern. Ein Antrag auf Liebhaberei (BMF, Schreiben vom 29.10.2021, Az. IV C 6 – S 2240/19/10006 :006, Abruf-Nr. 225592) kann aufgrund der Anlagengröße nicht gestellt werden. Ab 2022 sind die Einnahmen und Entnahmen zwangsweise nach § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG steuerfrei.

Ausgaben können deshalb ab 2022 ebenfalls nicht abgesetzt werden (§ 3c Abs. 1 EStG) und eine Gewinnermittlung ist ab 2022 nicht mehr aufzustellen. Gleiches gilt, wenn er die PV-Anlage lediglich mieten oder leasen sollte. Ebenfalls spielt es keine Rolle, ob ihm das Einfamilienhaus gehört oder ob er vom Eigentümer lediglich die Dachfläche gemietet hat.

... unterschiedlichsten
Fällen ...

■ Abwandlung

Andreas hat im Jahr 2017 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit fünf kWp installiert.

Lösung: Wie im Ausgangsfall ist der Gewinn/Verlust bei Gewinnerzielungsabsicht für 2017 bis 2021 relevant. Ab dem VZ 2022 gilt dann § 3 Nr. 72a EStG und die PV-Anlage stellt einen steuerfreien Betrieb dar. Möchte Andreas bereits für 2017 bis 2021 keine Gewinnermittlungen aufstellen und Gewinne versteuern, muss er einen Antrag auf Liebhaberei stellen (BMF, Schreiben vom 29.10.2021).

... aus der
PV-Praxis ...

■ Beispiel 2

Andreas hat im Jahr 2017 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 35 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Anlage mit 35 kWp die Grenze von 30 kWp überschreitet. Auch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG findet keine Anwendung (kein „sonstiges“ Gebäude). Damit müssen die Gewinne/Verluste für die PV-Anlage für alle Besteuerungszeiträume ab dem Jahr 2017 versteuert werden, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht bestehen sollte.

■ Beispiel 3

Andreas hat im Jahr 2024 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 20 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt, der Betrieb der PV-Anlage ist von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

■ Beispiel 4

Andreas hat im Jahr 2024 auf seiner zum Einfamilienhaus gehörenden Garage eine PV-Anlage mit 20 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt, da auch eine PV-Anlage auf Nebengebäuden begünstigt ist. Der Betrieb der Anlage ist von Anfang an steuerfrei, Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

... die richtige
Steuerlösung
finden

■ Beispiel 5

Andreas hat im Jahr 2017 auf einer Gewerbeimmobilie eine PV-Anlage mit 20 kWp installiert.

Lösung: Für die Jahre 2017 bis 2021 muss er den sich ergebenden Gewinn bzw. Verlust versteuern, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Einen Antrag auf Liebhaberei (nach BMF-Schreiben vom 29.10.2021) kann er nicht stellen. Ab dem Jahr 2022 findet § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG Anwendung und der Betrieb der PV-Anlage ist steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

So sind „alte“
PV-Anlagen auf
Gewerbeimmobilien
zu behandeln ...

■ Abwandlung 1

Andreas hat im Jahr 2024 auf einer Gewerbeimmobilie eine PV-Anlage mit 20 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt und der Betrieb der PV-Anlage ist von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

... und so „neue“
PV-Anlagen

■ Abwandlung 2

Andreas hat im Jahr 2024 auf einer Gewerbeimmobilie eine PV-Anlage mit 40 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Auch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG findet keine Anwendung (kein „sonstiges“ Gebäude). Der Betrieb der PV-Anlage stellt einen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb dar. Andreas muss ab 2024 Gewinnermittlungen aufstellen und Gewinne/Verluste (bei Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht) versteuern.

■ Beispiel 6

Andreas hat im Jahr 2024 auf einem Mehrfamilienhaus mit sechs Parteien eine PV-Anlage mit 70 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Jedoch findet § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG Anwendung, weil die auf jede Einheit entfallende Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 15 kWp beträgt (70 kWp geteilt durch sechs Einheiten = je Einheit 11,67 kWp). Damit ist der Betrieb der PV-Anlage von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

Was bei PV-Anlagen
auf Mehrfamilien-
häusern gilt

Mehrfamilienhaus
mit vier Parteien
und PV-Anlage
mit 70 kWp

■ Abwandlung

Andreas hat im Jahr 2024 auf einem Mehrfamilienhaus mit vier Parteien eine PV-Anlage mit 70 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Auch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG findet keine Anwendung, weil die auf jede Einheit entfallende Leistung mehr als 15 kWp beträgt (70 kWp geteilt durch vier Einheiten = je Einheit 17,5 kWp). Damit ist der Betrieb der PV-Anlage von Anfang an steuerlich relevant und Andreas muss Gewinnermittlungen aufstellen. Gewinne und Verluste sind zu versteuern, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

Wichtig | Bei der Prüfung der Anzahl der Wohneinheiten (oder Gewerbeeinheiten, vgl. Beispiel 7) ist regelmäßig auf die selbstständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen. Bei Installation, Inbetriebnahme oder Erweiterung nach dem 31.12.2024 wäre die PV-Anlage infolge der Neufassung des § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei.

Und was gilt
bei gemischten
Wohn- und
Gewerbeeinheiten?

■ Beispiel 7

Andreas hat im Jahr 2024 auf einem gemischt genutzten Objekt (drei Wohn- und vier Gewerbeeinheiten) eine PV-Anlage mit 70 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Jedoch findet § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG Anwendung, weil die auf jede Einheit entfallende Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 15 kWp beträgt (70 kWp geteilt durch sieben Einheiten = je Einheit zehn kWp). Damit ist der Betrieb der PV-Anlage von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

Bei Freiland-PV-
Anlagen bleibt
alles beim Alten

■ Beispiel 8

Andreas hat im Jahr 2024 eine Freiland-PV-Anlage mit 15 kWp installiert.

Lösung: Weder § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG noch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG finden bei Freilandanlagen Anwendung. Freilandanlagen unterliegen wie bisher auch immer der Besteuerung, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

Über § 8 Abs. 1 KStG
gilt Steuerbefreiung
auch für KapGes

■ Beispiel 9

Eine Kapitalgesellschaft (AG, GmbH oder UG) hat 2024 auf ihrem Betriebsgebäude eine PV-Anlage mit 14 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 EStG gilt für alle Steuerpflichtigen und Mitunternehmerschaften. Über § 8 Abs. 1 KStG findet die Steuerbefreiung auch für alle Kapitalgesellschaften Anwendung. Betreiben diese eine von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage, dann sind ab dem 01.01.2022 sämtliche hieraus erzielten Erträge steuerfrei.

■ Abwandlung

Die Installation erfolgt durch eine Mitunternehmerschaft (GbR, OHG, GmbH & Co. KG etc.).

Lösung: Wie im Ausgangsfall gilt § 3 Nr. 72 EStG. Die Entnahmen und Einnahmen resultierend aus dem Betrieb der PV-Anlage sind ab dem 01.01.2022 steuerfrei.

■ Beispiel 10

Andreas vermietet eine komplette PV-Anlage mit neun kWp an Bernd. Bernd zahlt als Gegenleistung an Andreas eine jährliche Pacht. Bernd betreibt die PV-Anlage auf seinem privaten Einfamilienhaus und nutzt den Strom für private Zwecke. Der Überschuss wird an den Netzbetreiber eingespeist.

Lösung: § 3 Nr. 72 EStG begünstigt nur die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von PV-Anlagen. Da es sich bei Andreas bei den Einnahmen als Vermieter der PV-Anlage nicht um Einnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage handelt, werden diese Einnahmen nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt und steuerfrei gestellt (Andreas betreibt nicht die PV-Anlage, sondern Bernd ist der Betreiber). Die von Bernd als Betreiber der PV-Anlage bezogenen Einnahmen und Entnahmen fallen unter § 3 Nr. 72 EStG.

Das gilt im Fall der Vermietung

Die Rechtsfolgen von § 3 Nr. 72 EStG

Für Anlagen, die unter § 3 Nr. 72 EStG fallen, gelten mehrere Rechtsfolgen.

Keine steuerliche Relevanz der Gewinne und Verluste

Werden die Anforderungen des § 3 Nr. 72 EStG erfüllt, sind kraft Gesetzes sämtliche Entnahmen und Einnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage steuerfrei. Die Steuerbefreiung umfasst also folgende Einnahmen:

- die Einspeisevergütung
- Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, z. B. an Mieter
- Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen
- Zuschüsse und
- bei der Einnahmenüberschussrechnung vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer
- den späteren Veräußerungserlös aus dem Verkauf der gebrauchten PV-Anlage

Daneben sind auch die Entnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage steuerfrei. Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, z. B.:

- Der erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verwendet. Gleiches gilt, wenn der Strom in vom Steuerpflichtigen unentgeltlich überlassenen Räumen verwendet wird. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Überlassung der Räume an einen Arbeitnehmer des die PV-Anlage betreibenden Betriebs erfolgt.

Sämtliche Entnahmen und Einnahmen sind steuerfrei

In diesen Fällen liegt eine Entnahme vor

Auch alte Anlagen
werden ab 2022 nach
§ 3 Nr. 72 EStG
besteuert

Gewerbeanmeldung
bleibt aber grund-
sätzlich erforderlich

Drei Ausnahmefälle

- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in Räumen verwendet, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, z. B. das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit des Steuerpflichtigen.
- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung für das Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des die PV-Anlage betreibenden Betriebs gehört.

Parallel bedeutet die Steuerbefreiung, dass gemäß § 3c Abs. 1 EStG für die PV-Anlage keine Betriebsausgaben abgesetzt werden können.

Wichtig | Bei Erfüllen des § 3 Nr. 72 EStG gilt die Steuerbefreiung nicht nur für neue ab dem 01.01.2022 installierte PV-Anlagen, sondern auch für uralte Bestandsanlagen. Bei diesen treten die Rechtsfolgen allerdings erst ab dem Jahr 2022 ein. Bis 2021 bleibt es bei der bisherigen steuerlichen Beurteilung.

Keine Gewinnermittlung ab 2022 erforderlich

Da unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG sowohl die Einnahmen und Entnahmen steuerfrei als auch die damit zusammenhängenden Ausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig sind, erübrigt sich das Aufstellen einer Gewinnermittlung. Deshalb bestimmt § 3 Nr. 72 S. 2 EStG, dass kein Gewinn zu ermitteln ist, wenn die aus der PV-Anlage erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei sind.

Praxisproblem 1: Ist die PV-Anlage weiterhin beim Finanzamt anzumelden?

Gemäß § 138 Abs. 1 S. 1 AO ist u. a. die Eröffnung eines Gewerbebetriebs der örtlich zuständigen Gemeinde unverzüglich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitzuteilen. Die Gemeinde unterrichtet sodann das Finanzamt von der Betriebseröffnung. Zudem ist an das Finanzamt der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung elektronisch zu übersenden (§ 138 Abs. 1b AO). Für die Erfüllung der Verpflichtungen gilt eine Frist von einem Monat nach Betriebseröffnung (§ 138 Abs. 4 AO). An dieser Verpflichtung ändert auch die Tatsache nichts, dass der eröffnete Betrieb der PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist. Denn es handelt sich weiterhin um die Eröffnung eines Gewerbebetriebs, sodass ein meldepflichtiges Ereignis vorliegt.

Aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Verwaltungsökonomie kann jedoch auf die steuerliche Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 AO und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO an das Finanzamt verzichtet werden, wenn

- die Betreiber von PV-Anlagen Gewerbetreibende im Sinne des § 15 EStG sind, deren Betrieb sich auf das Betreiben von nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigten PV-Anlagen beschränkt,
- das Unternehmen ausschließlich auf den Betrieb einer PV-Anlage im Sinne des § 12 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG sowie ggf. eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung nach § 4 Nr. 12 UStG beschränkt ist,
- und die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG Anwendung findet.

Siehe dazu auch das BMF-Schreiben vom 12.06.2023 (Az. IVA3 – S 0301/19/10007 :012, Abruf-Nr. 235756). Es bleibt den Finanzämtern jedoch unbenommen, wenn es nach den weiteren Umständen des Einzelfalls erforderlich sein sollte, gesondert zur Übermittlung eines Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO aufzufordern.

Wichtig | Diese Regelung gilt für alle Fällen, in denen die diesbezügliche Erwerbstätigkeit ab dem 01.01.2023 aufgenommen wurde. Erfolgte die Aufnahme der Erwerbstätigkeit vor dem 01.01.2023, dann ist wie bisher auch die steuerliche Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 AO und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO an das zuständige Finanzamt vorzunehmen.

Praxisproblem 2: Gemietete und geleaste PV-Anlagen

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG unterscheidet nicht dahingehend, ob die betriebene PV-Anlage in Ihrem Eigentum steht oder gemietet bzw. geleast wurde. Sämtliche PV-Anlagen können unter die Steuerbefreiung fallen. Es kommt lediglich auf den Installationsort und die installierte Leistung an. Zudem spielt es keine Rolle, ob Ihnen der Installationsort gehört. Installieren Sie bspw. eine PV-Anlage mit 20 kW auf einem gemieteten Einfamilienhaus, dann fällt auch diese unter § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG.

Praxisproblem 3: Mehrere PV-Anlagen auf einem Objekt

Auf manchen Gebäuden befindet sich nicht nur eine, sondern gleich mehrere PV-Anlagen. Es stellt sich daher die Frage, wie bei diesen hinsichtlich der maximalen Anlagengröße von 30 kWp (§ 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG) bzw. 15 kWp je Einheit (§ 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG) zu verfahren ist?

Für § 3 Nr. 72 a) EStG ist eine gebäudebezogene Betrachtung je Steuerzahler/Mitunternehmerschaft vorzunehmen. Das bedeutet, dass sich die Grenzen zwar auf das jeweilige Gebäude und die dort installierten PV-Anlagen beziehen. Einbezogen werden jedoch nur die PV-Anlagen, die dem Steuerzahler/der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind. Befinden sich auf dem Gebäude auch PV-Anlagen anderer Steuerpflichtiger/einer anderen Mitunternehmerschaft, dann bleiben diese PV-Anlagen zur Prüfung des § 3 Nr. 72 EStG unberücksichtigt.

■ Beispiel 1

Andreas installiert auf seinem Einfamilienhaus zwei PV-Anlagen. Eine PV-Anlage umfasst neun und die zweite PV-Anlage umfasst 22 kWp.

Lösung: Die Leistung der beiden PV-Anlagen beträgt zusammen 31 kWp. Somit findet die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG keine Anwendung.

PRAXISTIPP | Kann nachgewiesen werden, dass eine der beiden Anlagen ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, bleibt diese Anlage für die Prüfung des § 3 Nr. 72 EStG unberücksichtigt. Ergo wird der Grenzwert von 30 kWp durch die verbleibende Anlage eingehalten und für diese gilt dann die Steuerbefreiung.

Regelung gilt nur für ab 01.01.2023 in Betrieb genommene PV-Anlagen

Miet-Anlagen unterfallen § 3 Nr. 72 EStG

Bei mehreren Anlagen auf einem Gebäude bedarf es ...

... einer gebäudebezogenen Betrachtung

Steuerfreiheit prüfen und nachweisen

Prüfung der
Grenzwerte ...

... erfolgt je
Steuerpflichtigem
und sichert so ...

... oftmals die
Steuerbefreiung

Prüfung bei
mehreren
PV-Anlagen, ...

... ob getrennte
PV-Anlagen

■ Abwandlung

Andreas installiert auf dem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit neun kWp. Seine Ehefrau installiert auf dem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 22 kWp. Beide PV-Anlagen werden getrennt voneinander von Andreas bzw. der Ehefrau betrieben.

Lösung: Die gemeinsame Leistung beträgt 31 kWp. Grundsätzlich scheidet eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG aus. Da die Prüfung der Grenzwerte jedoch je Steuerpflichtigen/je Mitunternehmerschaft vorgenommen wird und es sich bei A bzw. seiner Ehefrau um zwei getrennte Steuerpflichtige handelt, findet § 3 Nr. 72 EStG Anwendung und beide PV-Anlagen sind ab dem 01.01.2022 steuerfrei.

■ Beispiel 2

Andreas installiert auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 25 kWp. Seine Ehefrau installiert auf dem Einfamilienhaus eine weitere PV-Anlage mit 30 kWp. Gemeinsam installieren die Ehegatten als GbR auf dem Einfamilienhaus eine dritte PV-Anlage mit 20 kWp. Weiterhin installiert eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter Andreas ist, auf dem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 27 kWp. Alle PV-Anlagen werden getrennt voneinander durch die jeweiligen Personen/Gesellschaften betrieben.

Lösung: Insgesamt beträgt die installierte Leistung auf dem Einfamilienhaus 102 kWp. Da jedoch je Steuerpflichtigen/Mitunternehmerschaft die Grenze von 30 kWp nicht überschritten wird, unterliegen alle PV-Anlagen der in § 3 Nr. 72 EStG verankerten Steuerbefreiung.

Wichtig | Das Beispiel zeigt eindrucksvoll die Umgehungsstrategie, wenn eine größere als von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage installiert werden soll. Die Anlage muss einfach in mehrere kleinere Anlagen mit mehreren Betreibern geteilt werden. Dann kann für alle Anlagen die Steuerbefreiung genutzt werden. Soll z. B. auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 40 kWp installiert werden, wäre diese nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt. Werden hingegen durch den Ehemann 20 kWp und die Ehefrau weitere 20 kWp installiert und die Anlagen getrennt voneinander betrieben, findet § 3 Nr. 72 EStG Anwendung; die Anlagen sind steuerfrei.

■ Praxisproblem 4: Ein Grundstück – aber mehrere Gebäude

Es kann nicht nur sein, dass sich auf einem Gebäude mehrere PV-Anlagen befinden, sondern es kann auch sein, dass sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude mit PV-Anlagen befinden. Doch wie ist dann § 3 Nr. 72 EStG zu prüfen?

Für den Fall, dass es sich um getrennte PV-Anlagen handelt, ist die Lösung einfach. Dann ist jedes Gebäude gesondert zu betrachten. Getrennte PV-Anlagen liegen jedoch nur dann vor, wenn es sich nicht nur um getrennte PV-Module handelt. Vielmehr erfordern getrennte PV-Anlagen auch, dass ein gesonderter Wechselrichter und Einspeisezähler vorhanden ist. Ist das nicht der Fall, z. B. weil die Module alle über einen gemeinsamen Wechselrichter laufen, wird die steuerliche Einordnung komplexer.

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein schafft für dieses Problem Klarheit. Danach ist für die Frage, ob PV-Anlagen, die über einen gemeinsamen Einspeisezähler betrieben werden, insgesamt nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind, die Summe der für die jeweiligen Gebäude geltenden Leistungsgrenzen maßgebend, auf, an oder in denen sich die PV-Anlage befindet. Aber: Eine PV-Anlage kann nur insgesamt steuerfrei oder insgesamt steuerpflichtig sein. Diese beiden Voraussetzungen verkörpern für die Beratungspraxis eine zweistufige Prüfung:

Zweistufige Prüfung erforderlich

1. Als erstes ist bei mehreren Gebäuden mit einem gemeinsamen Einspeisezähler bezogen auf das jeweilige Gebäude zu prüfen, ob dieses aufgrund der auf, an oder in dem Gebäude installierten Module die Kriterien des § 3 Nr. 72 EStG erfüllt (gebäudebezogene Betrachtung).
2. Als zweites ist zu prüfen, ob das Ergebnis zu Schritt 1 ergibt, dass bei mindestens einem Gebäude die Grenzwerte überschritten werden. Ist das der Fall, dann werden alle über den gemeinsamen Einspeisezähler laufenden PV-Module als steuerpflichtiger Gewerbebetrieb behandelt. Erfüllen hingegen alle Gebäude isoliert betrachtet die Grenzwerte, dann handelt es sich insgesamt um eine steuerfreie PV-Anlage. Vorausgesetzt natürlich, dass auch der absolute Grenzwert von 100 kWp eingehalten wird.

■ Beispiel 1

Auf einer landwirtschaftlichen Hofstelle befinden sich ein EFH, ein Stallgebäude und eine Maschinenhalle. Es ist nur ein Einspeisezähler vorhanden. Die Solarmodule der 2024 installierten PV-Anlage verteilen sich wie folgt:

- Einfamilienhaus 20 kWp
- Stallgebäude 30 kWp
- Maschinenhalle 30 kWp

Lösung: Bei der Prüfung von Schritt 1 ergibt sich, dass bei einer gebäudebezogenen Betrachtung die Summe der für die jeweiligen Gebäude geltenden Leistungsgrenzen nicht überschritten werden. Isoliert erfüllen alle Gebäude § 3 Nr. 72 EStG. Das führt dazu, dass sich für den Prüfungsschritt 2 ergibt, dass der gesamte Betrieb der PV-Anlage steuerfrei ist. Denn auch der absolute Grenzwert von 100 kWp wird mit den installierten 80 kWp nicht überschritten.

Der konkrete Beispielsprüfungsfall ...

... und die Lösung dazu

■ Abwandlung

Auf der Maschinenhalle befinden sich nicht 30, sondern 40 kWp.

Lösung: Bei der Prüfung von Schritt 1 ergibt sich nun, dass zwar das EFH und das Stallgebäude die Grenzen des § 3 Nr. 72 EStG einhalten, die Maschinenhalle jedoch die Grenze von 30 kWp überschreitet (§ 3 Nr. 72 Buchst. a EStG). Deshalb ergibt sich in Schritt 2 der Prüfung, dass die Einnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage insgesamt – also für alle 90 kWp – nicht gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind.

Ergebnis für
mehrere Gebäude
bei nur einem
Einspeisezähler ...

... strahlt auch auf
Freilandanlagen aus

FinMin offeriert
günstige Klein-
betragsregelung

Wichtig | Hintergrund für dieses Ergebnis ist, dass nur ein Einspeisezähler vorhanden ist und es sich deshalb nicht um drei, sondern nur um eine PV-Anlage handelt (im mathematischen Sinne). Soll für die auf dem EFH und dem Stallgebäude installierten Module die Steuerbefreiung dennoch gewährt werden, dann sind folglich für diese Module gesonderte Einspeisezähler zu installieren.

Praxisproblem 5: Zusätzlich im Garten montierte PV-Module

Dieses Ergebnis für mehrere Gebäude bei nur einem Einspeisezähler strahlt auch auf Freilandanlagen aus. Gemeint sind allerdings nicht große Anlagen auf landwirtschaftlichen Grundstücken, sondern kleine PV-Anlagen, welche im zum EFH dazugehörigen Garten installiert werden. Denn auch hier besteht in der Praxis regelmäßig nur ein Einspeisezähler, sodass die bereits erläuterte Prüfungsfolge zu einem in der Praxis wohl kaum gewünschten Ergebnis führen kann:

■ Beispiel

Auf einem EFH befinden sich Solarmodule mit 20 kWp. Im Nachgang werden weitere Solarmodule im Garten mit einer Leistung von 1,5 kWp installiert. Es existiert nur ein gemeinsamer Einspeisezähler.

Lösung: Schritt 1 ergibt, dass die auf dem EFH installierten Module die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG erfüllen – nicht hingegen die im Garten installierten Module. Denn diese befinden sich nicht „auf, an oder in“ dem EFH und wurden auch nicht „auf, an oder in“ einem Nebengebäude installiert. Aus diesem Grund erfüllt der Betrieb dieser PV-Anlage insgesamt nicht § 3 Nr. 72 EStG und es handelt sich um einen insgesamt steuerpflichtigen Gewerbebetrieb (Schritt 2).

Weil dieses Ergebnis auch von der Finanzverwaltung nicht gewünscht wird, enthält das Schreiben des Finanzministeriums Schleswig-Holstein zum Glück eine Kleinbetragsregelung: „Es wird hinsichtlich der Steuerbefreiung nicht beanstandet, wenn sich Solarmodule mit einer installierten kWp Leistung von bis zu zehn Prozent der Gesamtleistung der PV-Anlage nicht auf, an oder in einem Gebäude befinden.“

■ Beispiel

Auf einem EFH befinden sich Solarmodule mit 20 kWp. Im Nachgang werden weitere Solarmodule im Garten mit einer Leistung von 1,5 kWp installiert. Es existiert nur ein gemeinsamer Einspeisezähler.

Lösung: Grundsätzlich ist die PV-Anlage insgesamt steuerpflichtig (siehe oben). Aufgrund der Kleinbetragsregelung ist sie jedoch insgesamt nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Denn die im Garten installierten Module überschreiten nicht null Prozent der gesamten auf, an oder in einem Gebäude installierten PV-Anlage.

Praxisproblem 6: Der Grenzwert von 100 kWp

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG ist auf höchstens 100 kWp pro Steuerzahler bzw. Mitunternehmerschaft begrenzt. Für Zwecke dieser Höchstgrenze ist eine dreistufige Prüfung vorzunehmen:

Schritt 1: Im ersten Schritt wird geprüft, für welche PV-Anlagen keine Gewinnerzielungsabsicht besteht oder auf Basis des BMF-Schreibens vom 29.10.2021 Liebhaberei beantragt wurde. Diese Anlagen werden nicht weiter berücksichtigt und spielen für den Grenzwert von 100 kWp keine Rolle.

Schritt 2: Im zweiten Schritt ist für den Steuerpflichtigen oder die Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen der von ihm oder ihr betriebenen und nach dem ersten Schritt noch verbleibenden PV-Anlage die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten (Grenzwerte des § 3 Nr. 72 EStG – also 30 kWp je Gebäude bzw. 15 kWp je Wohnung/Einheit). Alle PV-Anlagen, die diese Grenzwerte nicht einhalten und damit per se nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt sind, bleiben bei der Prüfung des Grenzwerts von 100 kWp unberücksichtigt.

Schritt 3: Im dritten Schritt ist zu prüfen, ob der jeweilige Steuerpflichtige oder die Mitunternehmerschaft insgesamt die 100 kWp-Grenze einhält. Dabei sind die maßgeblichen Leistungen aller nach Schritt 1 und 2 verbliebenen und dem Grunde nach von § 3 Nr. 72 EStG begünstigten PV-Anlagen, die vom Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft auf, an oder in Gebäuden betrieben werden, für die Ermittlung der 100 kWp-Grenze zu addieren. Das gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch für Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind.

■ Beispiel

Ein Steuerpflichtiger betreibt zwei PV-Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von 30 kWp auf je einem Einfamilienhaus und eine Freiflächenanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50 kWp. Zudem wird auf einem weiteren Einfamilienhaus noch eine weitere PV-Anlage mit fünf kWp betrieben. Für diese wurde auf Grundlage des BMF-Schreibens vom 29.10.2021 Liebhaberei beantragt.

Lösung: Insgesamt werden 115 kWp durch den Steuerpflichtigen betrieben. Die Freiflächenphotovoltaikanlage ist nicht in die Prüfung der 100 kWp-Grenze einzubeziehen, da diese per se nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt ist. Gleiches gilt für die Anlage mit fünf kWp, für die Liebhaberei beantragt wurde. Denn insoweit liegt kein Gewerbebetrieb vor. Damit verbleiben lediglich die beiden PV-Anlagen auf den Einfamilienhäusern mit insgesamt 60 kWp. Diese beiden Anlagen sind deshalb nach § 3 Nr. 72 Buchst. a EStG begünstigt. Der Grenzwert von 100 kWp wird nicht erreicht.

■ Abwandlung 1

Der Steuerpflichtige betreibt zusätzlich eine fünfte PV-Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50 kWp auf einem Haus mit zwei Wohneinheiten.

Max. 100 kWp pro Steuerpflichtigem

Dreistufiges Prüfverfahren ...

... durchführen ...

... und zum richtigen Ergebnis gelangen

PV-Anlagen auf Freiflächen ...

... bleiben bei der 100-kWp-Grenze außen vor

So gestaltet sich
der Fall ...

Lösung: Da auch diese Anlage bereits dem Grunde nach nicht unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, da die maximale maßgebliche Leistung für diese Gebäudeart von 30 kWp überschritten ist, ist diese Anlage ebenfalls nicht in die Ermittlung der 100-kWp-Grenze einzubeziehen.

... bei hinzukommen-
den PV-Anlagen

■ Abwandlung 2

Der Steuerpflichtige ist daneben zu 25 Prozent an einer PV-Anlagen GbR beteiligt. Die GbR betreibt mehrere PV-Anlagen, welche allesamt dem Grunde nach von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt sind. Insgesamt umfassen die von der GbR betriebenen PV-Anlagen eine maßgebliche Leistung von 80 kWp. Auf den Steuerpflichtigen entfallen anteilig 20 kWp (25 Prozent).

Lösung: Ist ein Steuerpflichtiger, der nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen betreibt (die beiden PV-Anlagen mit jeweils 30 kWp auf den Einfamilienhäusern), daneben an einer PV-Anlagen betreibenden Mitunternehmerschaft beteiligt, sind die von der Mitunternehmerschaft betriebenen PV-Anlagen nicht anteilig bei der Prüfung der 100-kWp-Grenze des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Es bleibt dabei, dass für den Steuerpflichtigen nur 60 kWp in die Grenze einbezogen werden. Die anteiligen 20 kWp der PV-Anlagen GbR bleiben unberücksichtigt.

■ Abwandlung 3

Der Steuerpflichtige betreibt daneben noch eine PV-Anlage mit 60 kWp auf einem Mehrfamilienhaus mit vier Parteien.

Lösung: Sowohl die beiden getrennten PV-Anlagen auf den Einfamilienhäusern mit jeweils 30 kWp als auch die PV-Anlage auf dem Mehrfamilienhaus mit 60 kWp fallen dem Grunde nach unter § 3 Nr. 72 EStG. Deshalb werden die Leistungen aller Anlagen für Zwecke des Grenzwerts von 100 kWp addiert. Da sich die addierte Leistung auf 120 kWp beläuft, wird die Grenze überschritten. Folglich ist die in § 3 Nr. 72 EStG verankerte Steuerbefreiung insgesamt nicht anzuwenden (weder für die PV-Anlagen auf den Einfamilienhäusern noch für die PV-Anlage auf dem Mehrfamilienhaus).

„Hintertür“ nutzen:
Fehlende Gewinn-
erzielungsabsicht
nachweisen ...

Wichtig | Dieses ungünstige Ergebnis kann vermieden werden. Etwa dann, wenn es gelingt, dem Finanzamt nachzuweisen, dass für eine der drei dem Grunde nach unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden PV-Anlagen keine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Da diese PV-Anlage dann bei der Prüfung des Grenzwerts von 100 kWp unberücksichtigt bleibt, halten die verbleibenden zwei – dem Grunde nach unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden – PV-Anlagen die Grenze ein und sind damit steuerfrei.

... oder Anlage ins
Privatvermögen
überführen

Praxisproblem 7: Überführung von PV-Anlagen nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG?

Wird der Grenzwert von 100 kWp überschritten, dann kann auch überlegt werden, eine der PV-Anlagen gemäß § 6 Abs. 3 oder 5 EStG zu Buchwerten auf eine andere Person (z. B. Ehegatte, volljährige Kinder) oder neu gegründete Mitunternehmerschaft (z. B. weitere Ehegatten-GbR) zu übertragen. Die Folge: Für die verbliebenen Anlagen wäre § 3 Nr. 72 EStG zu gewähren und der Betrieb wäre steuerfrei. Gleiches würde für die übertragene Anlage gelten.

Ganz so einfach ist es jedoch nicht. Zwar ist die Übertragung oder Überführung einer PV-Anlage zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG nach den allgemeinen Grundsätzen möglich. Hierfür ist jedoch erforderlich, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 6 Abs. 3 S. 1 und Abs. 5 S. 1 EStG). Die Besteuerung der stillen Reserven ist jedoch nicht sichergestellt, wenn die PV-Anlage vor der Übertragung oder Überführung nicht nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigt war und damit auch ein etwaiger Aufgabe-/Veräußerungsgewinn steuerpflichtig wäre, nach der Übertragung oder Überführung jedoch nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigt ist. In diesen Fällen scheidet eine Übertragung oder Überführung zu Buchwerten aus, stille Reserven sind aufzudecken.

Aufdeckung stiller Reserven droht

■ Beispiel

Andreas betreibt auf einem Mehrfamilienhaus mit sechs Parteien eine PV-Anlage mit 90 kWp. Auf seinem Einfamilienhaus betreibt er eine PV-Anlage mit 20 kWp. Beide Anlagen sind grundsätzlich von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt, jedoch wird der Grenzwert von 100 kWp überschritten. Andreas überlegt, die PV-Anlage auf dem Einfamilienhaus auf seine Ehefrau zu Buchwerten zu übertragen.

Übertragung zu Buchwerten ...

Lösung: Eine Übertragung zu Buchwerten scheidet aus, da die Besteuerung der stillen Reserven aufgrund der bei der Ehefrau geltenden Steuerbefreiung nicht sichergestellt ist. Allerdings kann Andreas die PV-Anlage zum aktuellen Wert auf seine Ehefrau übertragen. Das würde zwar bedeuten, dass Andreas hinsichtlich dieser PV-Anlage sämtliche stillen Reserven aufdecken und versteuern muss. Der Vorteil wäre jedoch, dass ab diesem Zeitpunkt die PV-Anlage auf dem Mehrfamilienhaus gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist, ebenso wie die von diesem Zeitpunkt an von seiner Ehefrau betriebene PV-Anlage auf dem privaten Einfamilienhaus.

... scheidet aus

Praxisproblem 8: Besonderheit bei „Wechselfällen“

Werden die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt, dann findet die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt Anwendung. Mögliche Anwendungsfälle sind:

In drei konkreten Fällen ist ...

- Veränderungen bei den Wohn-/Gewerbereinheiten im Gebäude (mehr/weniger PV-Anlagen sind von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt)
- Änderung der maßgeblichen Leistung der PV-Anlage (z. B. durch eine Anlagenerweiterung oder Neuinstallationen sowie Anlagenverläufen)
- erstmaliges Über- oder nach einem Überschreiten durch Veränderungen ein Unterschreiten der 100 kWp-Grenze

■ Beispiel

Andreas betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Gebäude mit zwei Gewerbeeinheiten eine PV-Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 32 kW (peak). Eine der beiden Gewerbeeinheiten wird zum 01.08.2024 in zwei Einheiten aufgeteilt, sodass sich in dem Gebäude ab diesem Zeitpunkt drei Gewerbeeinheiten befinden.

... die Steuerbefreiung unterjährig anwendbar

Manchmal kann die Steuerbefreiung ...

... unterjährig auch entfallen

Zufluss des Guthabens für 2021 in 2022 ...

... führt zur Anwendung von § 3 Nr. 72 EStG

Rückzahlung als Betriebsausgabe/negative Einnahme abzugsfähig?

Lösung: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 Buchst. b EStG werden ab dem 01.08.2024 erstmals erfüllt. Die Steuerbefreiung findet daher erst ab diesem Zeitpunkt Anwendung. Bis zum 31.07.2024 gelten die allgemeinen Grundsätze, sodass ein Gewinn zu ermitteln und zu versteuern ist.

■ Abwandlung

Die aufgeteilte Gewerbeeinheit wird ab dem 01.07.2025 wieder zusammengelegt, sodass sich in dem Gebäude ab diesem Zeitpunkt nur noch zwei Gewerbeeinheiten befinden.

Lösung: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 Buchst. b EStG werden ab dem 01.07.2025 nicht mehr erfüllt. Die Steuerbefreiung entfällt daher ab diesem Zeitpunkt. Ab dem 01.07.2025 ist wieder ein Gewinn zu ermitteln und zu versteuern. Ausnahme: Es kann nachgewiesen werden, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht.

Wichtig | Deshalb ist es wichtig, die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG nicht nur einmalig zu prüfen, sondern laufend im Blick zu behalten. Denn bereits kleinste Veränderungen in der Zukunft können zu einem abweichenden Ergebnis führen.

Problem 9: Endabrechnung des Netzbetreibers in 2022 für 2021 mit Guthaben

Der Netzbetreiber erteilt regelmäßig für die Einspeisung des Jahres 2021 erst im Jahr 2022 eine Endabrechnung. Weist diese ein Guthaben aus, bezieht sich das Guthaben auf das Jahr 2021. Findet trotzdem die Steuerbefreiung Anwendung?

§ 3 Nr. 72 EStG gilt für alle Entnahmen und Einnahmen ab dem 01.01.2022. Da der Gewinn der PV-Anlage regelmäßig nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird, gilt für die zeitliche Zuordnung der Einnahmen § 11 Abs. 1 EStG. Das bedeutet, dass diese in dem Jahr anzusetzen sind, in dem sie zugeflossen sind. Fließt das Guthaben für 2021 dem Anlagenbetreiber erst im Jahr 2022 zu, dann findet bereits die Steuerbefreiung Anwendung. Der Zuflusszeitpunkt ist also maßgebend. Auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einspeisung des Jahres 2021 und der dort noch nicht geltenden Steuerbefreiung kommt es nicht an.

Praxisproblem 10: Endabrechnung für 2021 in 2022 mit Nachzahlung

Muss der PV-Anlagenbetreiber nach dem 31.12.2021 eine Rückzahlung leisten, welche sich auf vor dem 01.01.2022 ausgezahlte Erlöse bezieht, stellt sich die Frage, ob die Rückzahlung als Betriebsausgabe/negative Einnahme abzugsfähig ist.

Das Finanzamt meint nein, weil ab 2022 kein Gewinn mehr zu ermitteln ist (§ 3 Nr. 72 S. 2 EStG). Das FG Niedersachsen (Urteil vom 11.12.2024, Az. 9 K 83/24, Abruf-Nr. 246645) gestattet hingegen einen Betriebsausgabenabzug, weil die ursprüngliche Einnahme der Besteuerung unterlag. Zudem hält es § 3c Abs. 1 EStG nicht für anwendbar.

■ Beispiel

Malte hat durch seine PV-Anlage 2021 insgesamt 10.000 kWh für eine Vergütung von je kWh zehn Cent an den Netzbetreiber geliefert (= 1.000 Euro). Weil ihm der Netzbetreiber im Jahr 2021 Abschläge von insgesamt 1.400 Euro ausgezahlt hat, musste Malte im Jahr 2022 eine Rückzahlung über 400 Euro leisten.

Lösung: Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die 2022 geleistete Rückzahlung nicht abzugsfähig. Nach Auffassung des FG Niedersachsen aber wohl.

Finanzverwaltung
und FG Niedersach-
sen mit unterschied-
lichen Ergebnissen

Wichtig | Das Urteil des FG Niedersachsen ist sehr zu begrüßen. Allerdings ist es nicht rechtskräftig. Die Revision läuft beim BFH unter dem Az. X R 2/25. Sind auch Sie betroffen, dann sollten Sie mit Verweis auf das anhängige Verfahren gegen belastende Steuerbescheide vorgehen und Einspruch einlegen.

Praxisproblem 11: Aufwendungen für 2021 und früher erst 2022 ff. gezahlt

Gemäß § 3c Abs. 1 EStG sind all diejenigen Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, die mit den nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen und Entnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Anders als bei den Einnahmen, bei denen es für § 3 Nr. 72 EStG auf den Zeitpunkt des Zuflusses ankommt, stellt § 3c Abs. 1 EStG auf den wirtschaftlichen Zusammenhang ab. Es stellt sich daher die Frage, ob auch in der Zeit ab dem 01.01.2022 noch Betriebsausgaben steuerwirksam deklariert werden können, obwohl von diesem Tag an die Entnahmen und Einnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind.

Wirtschaftlicher
Zusammenhang
ist entscheidend

■ Beispiel

A betreibt seit einigen Jahren eine PV-Anlage und ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung. Im Jahr 2022 hat er an das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2021 in Höhe von 500 Euro überwiesen, welche er 2021 mit Zufluss vom Netzbetreiber als Betriebseinnahme versteuert hat. Zudem hat er 2022 an seinen Steuerberater netto 300 Euro für die Erstellung der Gewinnermittlung und Umsatzsteuererklärung für 2021 bezahlt. Das Problem: Die PV-Anlage ist seit dem 01.01.2022 gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei.

Viele – aber nicht alle – Finanzämter weigern sich, die von A 2022 für das Jahr 2021 gezahlten Aufwendungen in Höhe von 800 Euro als abzugsfähige Betriebsausgabe anzuerkennen. Meistens werden dabei zwei Gründe angeführt.

Finanzämter
verweigern Abzug

1. Aufgrund der Steuerfreiheit der PV-Anlage ist ab 2022 gemäß § 3 Nr. 72 S. 2 EStG kein Gewinn mehr zu ermitteln. Da in der Gewinnermittlung auch die nachträglichen Betriebsausgaben für 2021 zu erfassen sind, ist kein Abzug möglich.
2. Es besteht aufgrund der seit dem 01.01.2022 gemäß § 3 Nr. 72 S. 1 EStG steuerfreien Einnahmen ein Abzugsverbot gemäß § 3c Abs. 1 EStG. Dabei ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen

Warum § 3c Abs. 1
EStG für die
Aufwendungen keine
Anwendung findet

mit steuerfreien Einnahmen gegeben, da sich sowohl Einnahmen als auch Ausgaben auf die gleiche PV-Anlage beziehen. Unerheblich ist, dass sich die Ausgaben im Grunde noch auf Einnahmen des Jahres 2021 beziehen, welche in voller Höhe der damaligen Steuerpflicht unterlegen haben.

Empfehlung von SSP: Versuchen Sie ihr Finanzamt davon zu überzeugen, dass § 3c Abs. 1 EStG für die Aufwendungen keine Anwendung findet. Denn es besteht nach Auffassung von SSP ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu den Einnahmen des Jahres 2021, welche in voller Höhe der Besteuerung unterlagen. Zudem würde sich ohne einen Abzug der Umsatzsteuer keine Neutralität der Umsatzsteuer bei der Einkommensteuer und damit eine Doppelbesteuerung ergeben. Die 2021 vereinnahmte Umsatzsteuer wurde vollständig an das Finanzamt abgeführt und zugleich als Gewinn versteuert (Einkommensteuer auf Umsatzsteuer). Die Neutralität der Umsatzsteuer kann nur durch einen Betriebsausgabenabzug im Jahr 2022 vermieden werden, da es dann effektiv nur zu einer Umsatzsteuerbelastung kommt. Leserzuschriften an SSP belegen, dass bereits viele Leser Erfolg hatten und die Ausgaben anerkannt wurden.

Im Einspruchsver-
fahren auf anhängige
Verfahren verweisen

Wichtig | Weigert sich das Finanzamt die Aufwendungen anzuerkennen, dann sollten Sie spätestens im Einspruchsverfahren auf das beim BFH zu dieser Thematik unter den Az. III R 35/24 und Az. X R 30/24 anhängige Verfahren verweisen.

Was passiert mit
PV-Anlagen des
Betriebsvermögens?

Praxisproblem 12: Trotz § 3 Nr. 72 EStG Betriebsvermögen?

Wenn eine bisher im Betriebsvermögen befindliche PV-Anlage unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, handelt es sich dann ab dem 01.01.2022 um Privat- oder Betriebsvermögen?

Bei dem Betrieb einer PV-Anlage handelt es sich um einen Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 EStG – vorausgesetzt eine Gewinnerzielungsabsicht ist gegeben. Sprich: Die Anlage ist dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Erst im nächsten Schritt erfolgt die Prüfung der möglicherweise über § 3 Nr. 72 EStG bestehenden Steuerfreiheit. Deshalb ist eine steuerfreie PV-Anlage dem (steuerfreien) Betriebs- und nicht dem Privatvermögen zuzurechnen. Das stellt auch § 3 Nr. 72 S. 2 EStG klar. Denn nur wenn die Einnahmen „insgesamt“ steuerfrei sind, ist für die PV-Anlage kein Gewinn zu ermitteln.

Wichtig | Liegt keine Gewinnerzielungsabsicht vor oder wurde auf Basis des BMF-Schreibens vom 29.10.2021 Liebhaberei beantragt, dann liegt insgesamt kein Gewerbebetrieb vor und die PV-Anlage gehört zum Privatvermögen

Was passiert
mit stillen Reserven?

Praxisproblem 13: Müssen stille Reserven aufgedeckt werden?

Wurde die PV-Anlage bereits vor dem 01.01.2022 installiert, haben sich in der Zeit zwischen der Installation und dem 01.01.2022 regelmäßig stille Reserven gebildet (der tatsächliche Wert der PV-Anlage liegt oberhalb des Restbuchwerts). Es stellt sich die Frage, ob diese infolge des Übergangs zur Steuerfreiheit aufzudecken und zu versteuern sind.

Auch wenn die gebildeten stillen Reserven auf einen Zeitraum entfallen, in dem Gewinne und Verluste aus der PV-Anlage noch steuerlich relevant waren, unterliegen diese nicht der Besteuerung. Zwar ist es so, dass bei einem Übergang zur Liebhaberei gemäß § 180 Abs. 2 AO i. V. m. § 8 der Verordnung zu § 180 AO die bis zum Übergang zur Liebhaberei entstandenen stillen Reserven gesondert festzustellen und bei einer späteren Veräußerung der Anlage aufzudecken sind. Aber der Übergang zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG stellt keinen Übergang zur Liebhaberei dar, weshalb sich die PV-Anlage auch weiterhin im Betriebsvermögen befindet. Deshalb stellt bereits der Wortlaut von § 3 Nr. 72 EStG klar, dass ab dem 01.01.2022 die Entnahmen und Einnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage steuerfrei sind. Diese Begriffe umfassen nicht nur die Einspeisevergütung und den dezentral verbrauchten Strom, sondern auch einen späteren Veräußerungserlös (inkl. aller dabei aufgedeckter stiller Reserven) wie auch einen späteren Entnahmegewinn.

Praxisproblem 14: Kann trotz § 3 Nr. 72 EStG § 35a EStG angewandt werden?

Liegen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG vor, können keine Betriebsausgaben steuermindernd geltend gemacht werden (§ 3c Abs. 1 EStG). Folglich stellt sich die Frage, ob die in den Betriebsausgaben enthaltenen Lohnkosten für die Installation, Wartung oder Reparatur zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG berechtigen. Nach § 35a Abs. 5 S. 1 EStG können Aufwendungen nur dann berücksichtigt werden, wenn diese keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Betriebsausgaben setzen ihrerseits Aufwendungen voraus, die durch einen Betrieb veranlasst sind. Ein Betrieb wiederum stellt die betriebliche Erwerbstätigkeit dar. Sie liegt vor, wenn eine selbstständige, nachhaltige Betätigung ausgeübt wird, um Gewinne zu erzielen (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG).

Allerdings liegt bei Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG grundsätzlich eine Gewinnerzielungsabsicht vor und damit auch ein Gewerbebetrieb. Somit ergeben sich sowohl Betriebsausgaben als auch Betriebseinnahmen, nur mit der Besonderheit, dass diese gemäß § 3 Nr. 72 EStG und § 3c Abs. 1 EStG steuerlich nicht relevant sind. Und da die in den Installations-, Wartungs- und Reparaturaufwendungen enthaltenen Lohnkosten damit Betriebsausgaben darstellen, berechtigen diese entsprechend dem Wortlaut von § 35a Abs. 5 S. 1 EStG nicht zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG.

Wichtig | Dieser – nach dem Gesetzeswortlaut zutreffenden – Beurteilung hat sich die Finanzverwaltung nicht angeschlossen. Im Anwendungsschreiben vom 17.07.2023 vertritt das BMF in Rz. 28 die Auffassung, dass ausschließlich für Zwecke des § 35a EStG bei PV-Anlagen, die die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG erfüllen und die auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden montiert sind, zu unterstellen ist, dass diese bereits ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Bei Vorliegen der allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen des § 35a EStG kann deshalb (aus Billigkeitsgründen) die Steuerermäßigung gewährt werden.

Ist § 35a EStG trotz der neuen Steuerbefreiung möglich?

Gesetzeswortlaut schließt § 35a EStG eigentlich aus

BMF macht steuerzahlerfreundliche Ausnahme

§ 35a EStG darf
in Anspruch
genommen werden

§ 3 Nr. 72 EStG
strahlt auch ...

... auf den IAB
nach § 7g EStG aus

Drei Anwendungs-
fälle

■ Beispiel

Andreas hat 2024 auf seinem privat bewohnten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 20 kWp installieren lassen. Die Anlage unterliegt der in § 3 Nr. 72 EStG geregelten Steuerbefreiung. In den Installationskosten sind Lohnaufwendungen von 2.000 Euro brutto enthalten, die mittels Überweisung beglichen wurden.

Lösung: Der Betrieb der PV-Anlage ist gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Für die Installationskosten kann grundsätzlich keine Steuerermäßigung i. S. v. § 35a EStG beansprucht werden, da es sich weiterhin um (nicht abzugsfähige) Betriebsausgaben handelt. Aus Billigkeitsgründen ist gemäß den Ausführungen des BMF in Rz. 28 des Schreibens vom 17.07.2023 doch eine Anwendbarkeit der Steuerermäßigung möglich. Wird diese beantragt, beläuft sich die Steuerermäßigung auf 400 Euro (20 Prozent von 2.000 Euro Lohnaufwendungen).

Praxisproblem 15: Was gilt für Investitionsabzugsbeträge?

Soll eine PV-Anlage erst in künftigen Jahren angeschafft werden, kann unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 bis 4 EStG ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) in Höhe von bis zu 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungskosten gebildet und steuermindernd mit anderen Einkünften verrechnet werden. Weitere Details und die konkreten Anforderungen sind im BMF-Schreiben vom 15.06.2022, Az. IV C 6 – S 2139-b/21/10001 :001, Abruf-Nr. 229836, beschrieben (.

Der neue § 3 Nr. 72 EStG wirkt sich auf diese Steuergestaltung, die in der Praxis oft genutzt wird, leider auch aus. Nämlich dann, wenn die anzuschaffende bzw. angeschaffte PV-Anlage in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 72 EStG fällt. Weil nach § 3c Abs. 1 EStG die mit den steuerfreien Entnahmen und Einnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nicht abzugsfähig sind, gilt entsprechendes grundsätzlich auch für Investitionsabzugsbeträge. Es ist zwischen drei Fallgestaltungen zu unterscheiden (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Az. IV C 6 – S 2121/23/10001 :001, Abruf-Nr. 236439, Rz. 19):

■ **Bildung IAB ab 2022:** Soll ab dem Jahr 2022 ein IAB für eine PV-Anlage gebildet werden, die unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, ist dies nicht möglich. Zwar enthält der Wortlaut des § 7g EStG keine Einschränkung dahingehend, dass eine Bildung für steuerbefreite Betriebe ausgeschlossen ist. Allerdings hat der BFH bereits am 10.10.2017 (Az. X R 33/16) zur alten Fassung des § 7g EStG entschieden, dass die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ausgeschlossen ist, soweit die geplanten Aufwendungen als unangemessen i. S. v. § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG anzusehen sind. Denn andernfalls würde der Zweck des § 7g EStG verfehlt werden. Eine entsprechende Auslegung dürfte auch für die neue Fassung des § 7g EStG gelten, weshalb aus identischen Gründen ein Abzug zu versagen wäre. Zudem ist zu beachten, dass der Abzugsbetrag ausschließlich mit nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen würde, sodass auch gemäß § 3c Abs. 1 EStG ein Abzug ausgeschlossen wäre. In nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahren scheidet folglich die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aus, da ein Gewinn nicht mehr zu ermitteln ist (§ 3 Nr. 72 S. 2 i. V. m. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG).

- **Bildung IAB vor 2022 und Anschaffung ab 2022:** Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 01.01.2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen investiert wurde.

■ Beispiel

A beabsichtigt seit 2021 auf seinem privaten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit zehn kWp zu installieren. Entsprechende Angebote der Hersteller und eine positive Totalgewinnprognose zur Dokumentation der Gewinnerzielungsabsicht liegen ihm vor, weshalb er nach Maßgabe des § 7g Abs. 1 EStG für 2021 in Höhe von 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungskosten einen steuer-mindernden Investitionsabzugsbetrag gebildet hat. Im Jahr 2022 erfolgte dann die Installation der PV-Anlage. Da diese unter den rückwirkend ab dem 01.01.2022 eingeführten § 3 Nr. 72 EStG fällt, ist die PV-Anlage steuerfrei.

Nach eindeutiger Auffassung der Finanzverwaltung muss der 2021 unstrittig rechtmäßig gebildete Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 3 EStG rückwirkend aufgelöst werden. Der Grund: § 7g Abs. 2 S. 1 EStG fordert, dass im Jahr der Anschaffung der PV-Anlage der gebildete Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend hinzugerechnet wird. Das ist jedoch 2022 nicht möglich, da die PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist und für diese folglich kein Gewinn zu ermitteln ist (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Az. IV C 6 – S 2121/23/10001 :001, Abruf-Nr. 236439, Rz. 19 und § 3 Nr. 72 S. 2 EStG).

Empfehlung von SSP: Wurde der 2021 gebildete Investitionsabzugsbetrag rückwirkend aufgelöst und liegt eine Gewinnerzielungsabsicht vor, dann sollten Sie gegen den steuererhöhenden Änderungsbescheid für das Jahr 2021 Einspruch erheben. Denn der BFH hält die Rückgängigmachung des IAB für fragwürdig und gewährt Aussetzung der Vollziehung (BFH, Beschluss vom 15.10.2024, Az. III B 24/24). Zudem sind zwei Klageverfahren zu dieser Thematik bei den Finanzgerichten anhängig:

- FG Kassel (Az. 10 K 162/24)
- FG Rheinland-Pfalz (Az. 2 K 1110/24)

Werden zudem für 2021 Nachzahlungszinsen i. S. v. § 233a AO gefordert, sollten Sie für diese einen Antrag auf Erlass aus Billigkeitsgründen stellen (§ 227 AO).

- **Bildung IAB vor 2021 und Anschaffung vor 2022:** Hier waren sowohl die Bildung als auch die Auflösung des IAB zulässig.

Wichtig | Diese Grundsätze gelten, wenn die PV-Anlage wie üblich einen gesonderten Gewerbebetrieb darstellt. Soll eine PV-Anlage im Ausnahmefall innerhalb eines einheitlichen Gewerbebetriebs angeschafft werden (z. B. von einer GmbH), dann ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nicht nach § 3c Abs. 1 EStG zu kürzen. Die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG fällt ebenfalls nicht unter § 3 Nr. 72 S. 1 EStG (BMF, 17.07.2023, Rz. 25).

Anwendungsfall 2 ...

... an einem konkreten Beispiel erklärt

Gegen steuererhöhenden Änderungsbescheid für 2021 Einspruch erheben

Anwendungsfall 3 richtig lösen

Keine Sonder-AfA
bei § 3 Nr. 72 EStG

Bei „alten“
PV-Anlagen gilt
die Sonder-AfA

Besonderheiten
kennen und beachten

Praxisproblem 16: Was gilt für Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG

Im Jahr der Anschaffung und den folgenden vier Jahren können Sie Sonderabschreibungen von bis zu 40 Prozent (bei Anschaffung vor dem 01.01.2024 bis zu 20 Prozent) der Anschaffungskosten vornehmen (§ 7g Abs. 5 EStG). Darauf wirkt sich die Steuerbefreiung aus, wenn die Anlage in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 72 EStG fällt. Da die nach § 3c Abs. 1 EStG mit den steuerfreien Entnahmen und Einnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nicht abzugsfähig sind, gilt entsprechendes auch für die Sonderabschreibung. Zwei Fallgestaltungen sind zu unterscheiden:

■ **Sonderabschreibung ab 2022:** Ab dem Jahr 2022 sind Sonderabschreibungen für PV-Anlagen, die unter § 3 Nr. 72 EStG fallen, ohne steuerliche Relevanz. Da die Entnahmen und Einnahmen der PV-Anlage nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind, können die Sonderabschreibungen gemäß § 3c Abs. 1 EStG nicht abgezogen werden.

■ **Sonderabschreibung vor 2022:** Hier besteht zwischen der Sonderabschreibung und den ab dem 01.01.2022 erzielten steuerfreien Einnahmen und Entnahmen keine unmittelbare wirtschaftliche Verknüpfung, weshalb die Sonderabschreibung in voller Höhe zu gewähren ist. Das stellte bereits der BFH in einem ähnlich gelagerten Fall klar (BFH, Urteil vom 13.12.2012, Az. IV R 51/09). Eine anteilige Kürzung der Sonderabschreibung, wie diese auf ab dem 01.01.2022 erzielte Einnahmen und Entnahmen entfällt, ist nicht zulässig.

■ Beispiel

Andreas hat 2020 auf seinem Einfamilienhaus eine von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage installiert. Die Anschaffungskosten belaufen sich auf 20.000 Euro. Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG hat Andreas bisher nicht geltend gemacht. Die Steuerfestsetzung für 2021 ist noch nicht bestandskräftig.

Lösung: Andreas sollte umgehend für 2021 eine Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 20 Prozent der Anschaffungskosten und mithin 4.000 Euro geltend machen (im Zweifel im Einspruchsverfahren). Denn dann mindert sich sein zu versteuernder Gewinn um 4.000 Euro. Die Sonderabschreibung darf das Finanzamt nicht anteilig kürzen, auch nicht insoweit, wie ab dem 01.01.2022 steuerfreie Einnahmen und Entnahmen erzielt werden.

Praxisproblem 17: Was gilt für vermögensverwaltende Gesellschaften?

Für vermögensverwaltende Gesellschaften, die PV-Anlagen betreiben, gelten steuerliche Besonderheiten:

Erstmals nach dem 31.12.2021 installierte PV-Anlage

Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft erzielt grundsätzlich Überschusseinkünfte. Typischerweise handelt es sich um eine Vermietungs-GbR mit Mieteinkünften i. S. v. § 21 EStG. Würde die Gesellschaft parallel eine PV-Anlage betreiben, würde sie gewerbliche Einkünfte erzielen.

Die Folge wäre katastrophal: Aufgrund der gewerblichen Einkünfte aus der PV-Anlage werden gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG regelmäßig die bisherigen Mieteinkünfte i. S. v. § 21 EStG ebenfalls in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert (Abfärbe- bzw. Infektionstheorie). Das bedeutet bspw., dass die Wertsteigerung der Immobilie in jedem Fall der Besteuerung unterliegt (§ 15 EStG und nicht mehr wie zuvor maximal § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG). Der Betrieb von PV-Anlagen durch eine vermögensverwaltende Gesellschaft war daher bislang oft nicht lukrativ.

Damit auch diese vermögensverwaltenden Gesellschaften auf den vorhandenen Mietimmobilien, PV-Anlagen errichten und betreiben können, enthält § 3 Nr. 72 S. 3 EStG eine Sonderregelung. Fällt die PV-Anlage in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 72 EStG und ist deshalb für die PV-Anlage kein Gewinn zu ermitteln (steuerfreie PV-Anlage), findet auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG keine Anwendung. Es kommt mithin nicht zur Abfärbung und die Gesellschaft erzielt wie bisher Überschusseinkünfte.

■ Beispiel

Die ABC-GbR vermietet ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen. Im Jahr 2024 installiert sie auf dem Dach eine PV-Anlage (60 kWp).

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG gilt für die PV-Anlage, da die Leistung je Einheit mit zehn kWp nicht mehr als 15 kWp beträgt. Der Betrieb der PV-Anlage ist damit steuerfrei und es ist gemäß § 3 Nr. 72 S. 2 EStG für die PV-Anlage keine Gewinnermittlung aufzustellen. Die Vermietungseinkünfte verbleiben im Bereich des § 21 EStG, eine Abfärbung in gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfolgt nicht (§ 3 Nr. 72 S. 3 EStG).

Erstmals vor dem 01.01.2022 installierte PV-Anlage

Wurde die PV-Anlage bereits vor dem 01.01.2022 installiert, ist es schon zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gekommen. Infolgedessen erzielte die Personengesellschaft bisher insgesamt gewerbliche Einkünfte i. S. v. § 15 EStG und keine Einkünfte i. S. v. § 21 EStG. Infolge der nun unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden PV-Anlage entfällt diese Abfärbung zum 01.01.2022. Soweit die Gesellschaft zum 01.01.2022 keine andere gewerbliche Tätigkeit ausübt, kommt es damit zur Betriebsaufgabe. Die bisher im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter (insbesondere die Immobilien) sind zu entnehmen und sämtliche stillen Reserven sind aufzudecken. Es kann damit zu einer enormen Steuerbelastung kommen.

■ Beispiel

Eine GbR vermietet seit Jahren ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen. Auf dem Dach betreibt sie seit Jahren eine PV-Anlage (60 kWp).

Gewerbliche
Abfärbung
mit ...

... § 3 Nr. 72 EStG
verhindern

Abfärbung
endet ab 2022
und hat Betriebs-
aufgabe zur Folge

PV-Anlage kann so steuerfrei werden

Lösung: Bis 2021 erzielt die GbR insgesamt gewerbliche Einkünfte aus der PV-Anlage und dem Mietobjekt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – Abfärbung). Ab 2022 gilt für die PV-Anlage verpflichtend § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG, da die Leistung je Einheit mit zehn kWp nicht mehr als 15 kWp beträgt. Der Betrieb der PV-Anlage ist damit ab 2022 steuerfrei und führt nicht mehr zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Die gewerbliche Vermietung wird damit zur „normalen“ Vermietung i. S. v. § 21 EStG und sämtliche stillen Reserven sind aufzudecken.

Übergangsregelung für Aufdeckung ...

Wichtig | Das BMF hat mit Schreiben vom 17.07.2023 in der Rz. 23 eine Übergangslösung geschaffen. Bei im Übrigen vermögensverwaltend tätigen Mitunternehmenschaften, die bislang nur aufgrund des Betriebs einer oder mehrerer PV-Anlagen i. S. v. § 3 Nr. 72 EStG gewerblich infiziert waren, sind zwar grundsätzlich sämtliche Wirtschaftsgüter, insbesondere die Gebäude, auf, an oder in dem sich eine PV-Anlage befindet, in 2022 zu entnehmen. Aus Vertrauensschutzgründen wird von einer Entnahme abgesehen, wenn die Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt wurde.

■ Abwandlung

Die GbR aus dem vorherigen Beispiel eröffnet noch im Jahr 2023 ein Restaurant und erweitert ihre Vermögensverwaltung (Vermietung) um diese gewerbliche Tätigkeit.

... von stillen Reserven beachten

Lösung: Durch die originäre gewerbliche Tätigkeit (Restaurantbetrieb) kommt es zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG und die GbR erzielt ab dem Zeitpunkt des Restaurantbetriebs wieder ausschließlich gewerbliche Einkünfte. Auf Basis der vom BMF verkündeten Vertrauensschutzregelung kann deshalb auf die zwischenzeitliche Aufdeckung der stillen Reserven zum 01.01.2022 verzichtet werden, da die Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt wurde.

Wenn der erzeugte Strom ...

Praxisproblem 18: Der Strom wird für ein VuV-Objekt genutzt

Auch wenn unter § 3 Nr. 72 EStG fallende PV-Anlagen aufgrund der Steuerbefreiung eigentlich für die Einkommensteuer ohne steuerliche Relevanz sind, kommt diesen doch eine Bedeutung zu, wenn der erzeugte Strom von Mietern genutzt wird. Dieser Strom verlässt zwar den betrieblichen Bereich der PV-Anlage, berechtigt jedoch bei den Vermietungseinkünften i. S. v. § 21 EStG zum Werbungskostenabzug.

... von Mietern genutzt wird

Entnahme- und Einlagehandlung weiterhin erforderlich

Der für diese anderen Einkunftsarten genutzte Strom ist zwar auf Ebene der PV-Anlage als nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Entnahme zu berücksichtigen, parallel wird er jedoch bei der jeweilig stromnutzenden Einkunftsart als Nutzungseinlage berücksichtigt. Das bedeutet, dass sich die steuerfreien Einkünfte der PV-Anlage erhöhen, sich im Gegenzug die steuerpflichtigen Einkünfte i. S. v. § 21 EStG mindern. Auf die Berücksichtigung dieses Zusammenspiels sollte daher nicht verzichtet werden.

■ Beispiel

Andreas vermietet ein Gewerbeobjekt (§ 21 EStG). Der Überschuss beträgt 80.000 Euro. Auf dem Dach hat er eine PV-Anlage mit 14 kWp installiert und der Gewinn der PV-Anlage beträgt 1.000 Euro. Der von der PV-Anlage erzeugte und innerhalb des Vermietungsobjekts verbrauchte Strom ist noch mit einem Teilwert von 2.000 Euro anzusetzen.

Lösung bis 2021: Der Gewinn der PV-Anlage ist um die Entnahme zu erhöhen. Deshalb sind nicht 1.000 Euro, sondern 3.000 Euro zu versteuern. Parallel ist der Strom zum Teilwert bei den Vermietungseinkünften als Werbungskosten abzugsfähig. Der Überschuss dort reduziert sich von 80.000 Euro auf 78.000 Euro. In der Summe sind wie zuvor auch insgesamt 81.000 Euro zu versteuern. Es kommt lediglich zu einer Verschiebung zwischen den Einkunftsarten.

Lösung ab 2022: Der Gewinn der PV-Anlage ist wie bisher um die Entnahme zu erhöhen und beträgt 3.000 Euro. Parallel ist der Überschuss aus dem Vermietungsobjekt wie bisher auf 78.000 Euro zu reduzieren. Jedoch ist der Betrieb der PV-Anlage nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei, da die Grenze von 15 kWp je Einheit eingehalten wird. Deshalb sind ab dem Jahr 2022 nicht die vollen 81.000 Euro, sondern lediglich der auf das Vermietungsobjekt entfallende Überschuss von 78.000 Euro zu versteuern. Bei einem Steuersatz von 40 Prozent bedeutet das eine jährliche Steuerersparnis von 1.200 Euro. Wird auf die Berücksichtigung dieser Entnahme- und Einlagehandlung verzichtet, wird ein Überschuss aus dem Vermietungsobjekt von unzutreffenden 80.000 Euro versteuert

Bei Mieterstrom...

... kommt es auf das Jahr an

Bewertung der Entnahme bzw. Einlage

In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage, wie genau dieser von der PV-Anlage erzeugte und vom Betrieb bzw. Mieter genutzte Strom ermittelt und für Zwecke der Entnahme bzw. Einlage bewertet werden kann. Es müssen nämlich nicht nur die verwendeten kWh Strom, sondern auch der anzusetzende Teilwert bestimmt werden. Haben Sie für den durch den Betrieb bzw. Mieter verbrauchten Strom einen gesonderten Zähler installiert, können Sie diesem die Anzahl der verbrauchten kWh entnehmen. Fehlt ein gesonderter Zähler (insbesondere bei Anlagen mit maximal zehn kWp-Leistung), können Sie die verbrauchte Anzahl an kWh schätzen. Dazu multiplizieren Sie die Leistung der installierten Anlage mit 1.000 und ziehen die in das Netz eingespeiste Strommenge ab. Es verbleibt der vom Betrieb bzw. Mieter verbrauchte Strom in kWh.

Existiert für die Ermittlung ein gesonderter Zähler?

■ Beispiel

Eine PV-Anlage mit sechs kWp-Leistung auf einem Mietobjekt speist im Jahr 2022 lt. Abrechnung 3.800 kWh in das Stromnetz ein. Der restliche Strom ist vom Mieter verbraucht und durch den Vermieter nicht gesondert berechnet worden.

Lösung: Mangels eines Zählers für den durch den Mieter verbrauchten Strom ist dieser mit 2.200 kWh anzusetzen (6 kWp x 1.000 abzüglich 3.800 kWh).

Mangels eines Zählers ist ...

... Schätzung möglich

Die drei
Alternativen ...

... zur Ermittlung des
Teilwerts ...

... am Beispiel
praktisch
nachvollzogen

Stromnutzung für
eigenen Betrieb

Die Bewertung jeder entnommenen kWh erfolgt gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit dem Teilwert. Zur Ermittlung des Teilwerts stehen drei verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung:

1. Progressive Methode: Der Teilwert bei Umlaufvermögen (Strom) bemisst sich nach den anteiligen Herstellungskosten. Sie müssen also die Gesamtkosten der PV-Anlage inkl. Abschreibung und Finanzierungskosten ermitteln. Diesen Betrag teilen Sie durch die erzeugte Gesamtleistung. Als Ergebnis erhalten Sie die Gesamtkosten jeder erzeugten kWh, mit dem Sie jede durch den Betrieb bzw. Mieter verbrauchte kWh Strom bewerten.
2. Retrograde Methode: Sie können den Entnahmewert auch aus dem Strompreis des Energieversorgers ableiten, der für das Objekt gilt. Zur Vereinfachung können Sie auch den durchschnittlichen bundesweiten Strompreis verwenden. Von diesem fremden Strompreis ist noch ein kalkulatorischer Gewinnaufschlag abzuziehen. Das Finanzamt beanstandet es regelmäßig nicht, wenn hierfür pauschal 20 Prozent angesetzt werden.
3. Vereinfachungsregelung: Die Finanzverwaltung beanstandet es regelmäßig nicht, wenn Sie für jede kWh Strom einen Betrag von 0,20 Euro ansetzen (in Anlehnung an die Regelungen, die beim Stromverbrauch innerhalb eines privat genutzten Objekts bis einschl. 2021 gelten).

■ Beispiel zur Bewertung der Entnahme

Eine PV-Anlage hat im Jahr 8.000 kWh Strom produziert. Dafür sind Kosten in Höhe von 1.500 Euro angefallen: 800 Euro AfA, 300 Euro Darlehenszinsen und 400 Euro übrige Kosten (Versicherung, Wartung usw.). Der durchschnittliche Verbraucherstrompreis betrug 0,30 Euro.

Lösung: Ansatz jeder durch den Betrieb/Mieter verbrauchten kWh mit

a) Progressive Methode:	0,1875 Euro (1.500 Euro/8.000 kWh)
b) Retrograde Methode:	0,2500 Euro (0,30 Euro/120 x 100)
c) Vereinfachung:	0.20 Euro

Dieser Betrag ist als (ab 2022 steuerfreie) gewinnerhöhende Entnahme im Betrieb „PV-Anlage“ zu erfassen. Parallel ist der Entnahmewert bei dem den Strom nutzenden eigenen Betrieb bzw. beim Vermietungsobjekt abzugsfähig. Da die Entnahme gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei erfolgt, die Einlage bei der den Strom nutzenden Einkunftsquelle aber steuerpflichtige Einkünfte reduziert, sollte ein möglichst hoher Entnahmewert gewählt werden.

Praxisproblem 19: Verbrauch im eigenen (gesonderten) Gewerbebetrieb

Wird der von der PV-Anlage erzeugte Strom in einem weiteren Betrieb des Steuerzahlers verbraucht, gilt grundsätzlich Entsprechendes. Bspw. also, wenn der Steuerpflichtige einerseits den Betrieb „PV-Anlage“ und andererseits den Betrieb „Kfz-Werkstatt“ unterhält und der von der PV-Anlage erzeugte Strom ganz oder teilweise in der Kfz-Werkstatt verbraucht wird.

Allerdings erfolgt hier grundsätzlich kein Ansatz der Entnahme und Einlage mit dem Teilwert. Wird der mit einer PV-Anlage erzeugte Strom nämlich in einem anderen Betrieb des Steuerzahlers verbraucht, ist die Überführung des Stroms nicht mit dem Teilwert, sondern unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG mit dem Buchwert zu bewerten (BMF, 17.07.2023, Rz. 27). Buchwert ist der Wert, mit dem der überführte Strom, wäre er nicht überführt worden, in einer fiktiven Bilanz für die PV-Anlage zu aktivieren gewesen wäre. Maßgebend sind folglich die Herstellungskosten für den erzeugten Strom im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB.

■ Beispiel

Eine PV-Anlage mit sechs kWp-Leistung auf einem gesondert geführten Gewerbebetrieb speist im Jahr 2024 lt. Abrechnung 3.800 kWh in das Stromnetz ein. Der restliche Strom von 2.200 kWh ist vom Gewerbebetrieb verbraucht worden. Die Herstellungskosten für den insgesamt im Jahr 2024 erzeugten Strom haben sich auf 900 Euro belaufen. Dieser Betrag resultiert im Wesentlichen aus der Abschreibung der PV-Anlage.

Lösung: Der von dem Betrieb „PV-Anlage“ erzeugte und in dem anderen Betrieb des Steuerzahlers verbrauchte Strom ist zu Buchwerten zu überführen und mindert den Gewinn des anderen Betriebs. Der (fiktive) Buchwert für jede überführte kWh Strom beträgt 15 Cent (900 Euro Erzeugungskosten 2024/6.000 kWh Erzeugung). Da insgesamt 2.200 kWh überführt wurden, mindert sich der Gewinn des anderen Gewerbebetriebs um 330 Euro, während sich der Gewinn der (steuerfreien) PV-Anlage um 330 Euro erhöht.

Praxisproblem 20: Verbrauch im eigenen (einheitlichen) Gewerbebetrieb

Stellt die PV-Anlage einen Bestandteil eines einheitlichen Gewerbebetriebs dar, gelten komplett andere Regelungen. Das kann etwa der Fall sein, wenn sich die PV-Anlage auf dem Dach eines Unternehmens befindet, das PV-Anlagen vertreibt.

Wird der mit einer PV-Anlage erzeugte Strom teilweise in einem anderen Betrieb des Betreibers verbraucht, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung zu beurteilen, ob es sich um zwei selbstständige Betriebe oder einen einheitlichen Betrieb handelt. Ein einheitlicher Betrieb ist nur anzunehmen, wenn sich die beiden Betriebe stützen und gegenseitig ergänzen (BFH, Urteil vom 17.06.2020, Az. X R 15/18, Abruf-Nr. 218776, BStBl II 2021 S. 157). Ein gewichtiges Indiz dafür ist, wenn der mit der PV-Anlage erzeugte Strom zu mehr als 50 Prozent im anderen Betrieb verbraucht wird (BMF, 17.07.2023, Rz. 26). Zudem liegt immer dann ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, wenn eine Kapitalgesellschaft neben dem originären Geschäftsbetrieb eine PV-Anlage betreibt.

In diesen Fällen eines einheitlichen Gewerbebetriebs kommt keine Überführung des erzeugten und im Gewerbebetrieb verbrauchten Stroms zum Buchwert in Betracht, da es sich um einen einheitlichen Gewerbebetrieb handelt und der innerhalb dieses Gewerbebetriebs verbrauchte Strom den Gewerbebetrieb nicht verlassen hat. Allerdings ist in diesen Fällen § 3 Nr. 72 EStG nur

Stromnutzung ist grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen

Der Ansatz kann aber auch ...

... zu (fiktiven) Buchwerten erfolgen

Das sind die Abgrenzungskriterien

Bei einheitlichem Gewerbebetrieb scheidet Ansatz zum Buchwert aus

insoweit anzuwenden, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Der Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage bleibt unberührt, soweit dieser auf die eigenbetriebliche Nutzung des Stroms aus der PV-Anlage entfällt. Bis zur Höhe der Einnahmen und der Entnahmen i. S. v. § 3 Nr. 72 EStG gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG.

■ Beispiel

Eine GmbH hat auf dem Betriebsgebäude eine von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage errichtet. Im Jahr 2024 erzeugt die PV-Anlage 10.000 kWh Strom. Davon werden 6.000 kWh im Gewerbebetrieb verbraucht und 4.000 kWh an den Netzbetreiber verkauft. Dafür erhält die GmbH eine Einspeisevergütung von 800 Euro. Lt. Buchführung sind für die PV-Anlage im Jahr 2024 Kosten in Höhe von 1.500 Euro angefallen (Abschreibung, Wartung, Schuldzinsen usw.).

Lösung: In der Gewinnermittlung der GmbH werden zunächst alle Einnahmen (800 Euro) und Ausgaben (1.500 Euro) im Zusammenhang mit der PV-Anlage berücksichtigt. Da der Betrieb der PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist, werden entsprechende Korrekturen erforderlich. Der Gewinn der GmbH ist außerbilanziell um die im Gewinn enthaltenen aber steuerfreien Einspeisevergütungen von 800 Euro zu kürzen. Parallel berechtigen die Ausgaben für die PV-Anlage insoweit nicht zum Betriebsausgabenabzug, wie diese auf die steuerfreien Einnahmen entfallen (§ 3c EStG). Das sind im Beispiel 600 Euro (1.500 Euro/10.000 kWh x 4.000 kWh), sodass der Gewinn der GmbH außerbilanziell um diesen Betrag zu erhöhen ist.

Gewinn ist außerbilanziell zu erhöhen

■ Abwandlung

Die Kosten für die PV-Anlage belaufen sich auf 2.500 Euro.

Lösung: In der Gewinnermittlung der GmbH werden zunächst alle Einnahmen (800 Euro) und Ausgaben (2.500 Euro) im Zusammenhang mit der PV-Anlage berücksichtigt. Da der Betrieb der PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist, werden entsprechende Korrekturen erforderlich. Der Gewinn der GmbH ist außerbilanziell um die im Gewinn enthaltenen aber steuerfreien Einspeisevergütungen von 800 Euro zu kürzen. Parallel berechtigen die Ausgaben für die PV-Anlage insoweit nicht zum Betriebsausgabenabzug, wie diese auf die steuerfreien Einnahmen entfallen (§ 3c EStG). Das sind im Beispiel 1.000 Euro (2.500 Euro/10.000 kWh x 4.000 kWh), sodass der Gewinn der GmbH grundsätzlich außerbilanziell um diesen Betrag zu erhöhen ist. Gemäß dem BMF-Schreiben vom 17.07.2023 (Rz. 24) gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot jedoch nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen und der Entnahmen i. S. v. § 3 Nr. 72 EStG, sodass der Gewinn außerbilanziell nicht um 1.000, sondern nur um 800 Euro zu erhöhen ist.

Betriebsausgabenabzugsverbot beachten

Wichtig | Soll im Falle eines einheitlichen Gewerbebetriebs ein Investitionsabzugsbetrag für die Anschaffung einer PV-Anlage gebildet werden, so ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nicht nach § 3c Abs. 1 EStG zu kürzen. Die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG fällt ebenfalls nicht unter § 3 Nr. 72 S. 1 EStG (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 25).

Praxisproblem 21: Der Strom wird im häuslichen Arbeitszimmer genutzt

Liegt ein steuerlich unbeschränkt abzugsfähiges häusliches Arbeitszimmer vor, können die anteiligen Kosten als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben von der Einkommensteuer abgesetzt werden. Doch was gilt für den von einer gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien PV-Anlage erzeugten und im häuslichen Arbeitszimmer verbrauchten Strom?

Der von der PV-Anlage erzeugte und in einem steuerlich anzuerkennenden und voll abzugsfähigen häuslichen Arbeitszimmer verbrauchte Strom ist unabhängig von der Steuerbefreiung weiterhin im Rahmen des Arbeitszimmers anteilig als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben zu berücksichtigen. Diesem steht auch nicht § 3c Abs. 1 EStG entgegen. Für die Ermittlung der anteilig auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen sind deshalb neben den normalen Aufwendungen für das Gebäude auch die Kosten zu ermitteln, welche den von der PV-Anlage erzeugten und innerhalb des Gebäudes verbrauchten Strom betreffen. Diese Kosten sind dann im prozentualen Umfang des Arbeitszimmers an der Gesamtfläche steuermindernd zu berücksichtigen. Konkret ist deshalb zunächst die von der PV-Anlage erzeugte Strommenge zu ermitteln. Sollte hierfür kein gesonderter Zähler bestehen, gestattet das Finanzamt zur Vereinfachung, dass pauschal 1.000 kWh je installierter Leistung in kWp angesetzt werden können. Von diesem Betrag ist der in das Stromnetz eingespeiste Strom abzuziehen, sodass der dezentral verbrauchte Strom verbleibt. Dieser Strom wird entweder mit der progressiven oder der retrograden Methode bewertet. Zur Vereinfachung beanstandet es das Finanzamt regelmäßig nicht, wenn pauschal 0,20 Euro je kWh angesetzt werden.

Darf selbst produzierter Strom auch abgezogen werden?

Strommenge ermitteln oder ggf. schätzen

■ Beispiel

In einem Wohnhaus befindet sich ein häusliches Arbeitszimmer (Anteil: 15 Prozent). Auf dem Dach wurde eine PV-Anlage mit neun kWp installiert. Im Jahr 2024 wurden 4.800 kWh an den Netzbetreiber eingespeist.

Lösung: Bei einer angenommenen Gesamterzeugung von 9.000 kWh (9 kWp x 1.000 kWh) ergibt sich ein dezentraler Verbrauch im Wohnhaus von 4.200 kWh (9.000 kWh ./. 4.800 kWh). Werden diese mit 0,20 Euro angesetzt und mit dem Anteil des Arbeitszimmers multipliziert (15 Prozent), ergeben sich abzugsfähige Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben von 126 Euro.

So sieht praktische Umsetzung anhand eines Beispiels aus

Praxisproblem 22: Das gilt für die erweiterte Grundstückskürzung

Die in § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG verankerte erweiterte Grundstückskürzung erfreut sich in der Praxis bei vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften einer großen Beliebtheit. Denn durch die Kürzung kann die Gewerbesteuer voll umgangen werden, welche andernfalls zu einer Definitivbelastung führen würde. Aufgrund der neuen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG stellt sich jedoch die Frage, wann der parallele Betrieb von PV-Anlagen für die erweiterte Kürzung schädlich ist. Denn die erweiterte Grundstückskürzung lässt sich immer dann nicht anwenden, wenn die Gesellschaft neben dem Tätigkeitsbereich der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes eine weitere gewerbliche Tätigkeit ausübt (z. B. der Betrieb eines originären Gewerbebetriebs – wie der Betrieb einer PV-Anlage).

Gleichlautender
Ländererlass
vom 03.06.2021
liefert Details

PV-Anlagen können unschädlich sein

Bis 2020 war der parallele Betrieb einer PV-Anlage für die erweiterte Kürzung immer schädlich. Ab 2021 wurde jedoch das Gesetz angepasst, sodass die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 3 b) GewStG auch dann zu gewähren ist, wenn in der Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom durch PV-Anlagen erzielt werden und die Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als zehn Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Zudem dürfen die Einnahmen nicht aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers. Nähere Details hierzu regelt der Gleichlautende Ländererlass vom 03.06.2021.

■ Beispiel

Die A-GmbH vermietet ein Mehrfamilienhaus. Die Einnahmen daraus betragen 250.000 Euro, der Gewinn 100.000 Euro. Parallel wird auf dem Dach des Objekts eine PV-Anlage betrieben. Der Strom wird an die Mieter verkauft. Der verbleibende Strom wird ins örtliche Energienetz eingespeist (Stadtwerke). Die Einnahmen hieraus betragen 20.000 Euro, der Gewinn 10.000 Euro.

Lösung: Bis einschl. 2020 konnte keine erweiterte Kürzung beantragt werden (vgl. auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.12.2011, Az. 6 K 6181/08, Abruf-Nr. 120912). Ab 2021 ist auf Antrag die erweiterte Kürzung zu gewähren, da die Einnahmen aus der PV-Anlage mit 20.000 Euro nur acht Prozent und damit nicht mehr als zehn Prozent der Mieteinnahmen betragen. Die Folge: Ab 2021 unterliegt effektiv nur der Gewinn der PV-Anlage mit 10.000 Euro der Gewerbesteuer. Dieser kann jedoch unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 32 GewStG steuerfrei sein. Ab dem Jahr 2022 könnte sich für die 10.000 Euro auch eine Steuerbefreiung über § 3 Nr. 72 EStG ergeben.

■ Abwandlung

Die Einnahmen aus dem Mehrfamilienhaus betragen 150.000 Euro.

Lösung: Da die Einnahmen aus der PV-Anlage mit 20.000 Euro die Grenze von zehn Prozent überschreiten, ist die erweiterte Kürzung nicht zu gewähren.

Unschädlichkeits-
grenze ist auf 20
Prozent angehoben

Verbesserten Ausnahmetatbestand ab 2023 prüfen

Diese Unschädlichkeitsgrenze wurde durch das Wachstumschancengesetz rückwirkend ab 2023 auf 20 Prozent angehoben. Damit profitieren noch mehr Gewerbebetriebe von den Vorteilen der erweiterten Grundstückskürzung.

§ 3 Nr. 72 EStG ohne Auswirkung auf den Kürzungsbetrag

Von der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG profitieren gemäß § 8 Abs. 1 KStG auch Kapitalgesellschaften. Mit Blick auf die erweiterte Grundstückskürzung ergeben sich bei einer unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden PV-Anlage jedoch keine Änderungen, da es sich weiterhin um einen schädlichen (nun steuerfreien) Gewerbebetrieb handelt. Die erweiterte Grundstückskürzung ist daher nur zu gewähren, wenn die Einnahmen aus der PV-Anlage unterhalb der Bagatellgrenze von zehn bis 20 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes liegen.

UMSATZSTEUER

Der Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG: Das müssen Installateure von PV-Anlagen wissen

| Installateure und Lieferanten von PV-Anlagen stehen seit dem 01.01.2023 vor neuen Herausforderungen: Mit dem JStG 2022 ist der Umsatzsteuersatz für das Gros der Lieferungen und sonstigen Leistungen in Zusammenhang mit PV-Anlagen von 19 auf null Prozent gesenkt worden, einige unterliegen aber weiterhin dem Regelsteuersatz. Die Tücken lauern bei der Abgrenzung zwischen null- und 19-prozentigen Umsätzen. SSP macht Sie mit den Umsatzsteuerneuerungen auf „Installations-Seite“ vertraut und anhand von Beispielen fit für die Praxis. |

Das galt umsatzsteuerlich vor Einführung des § 12 Abs. 3 UStG

Bis zum 31.12.2022 unterlagen die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb, die Einfuhr und die Installation von PV-Anlagen (einschl. der wesentlichen Komponenten und der Speicher) dem Regelsteuersatz. Sprich: Der Kunde des Installateurs musste für die PV-Anlage bzw. deren Installation neben dem Kaufpreis auch die Umsatzsteuer von 19 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG) entrichten. Diese Steuer zahlte er an den leistenden Unternehmer und dieser wiederum führte die Steuer als Schuldner gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ans Finanzamt ab. Im Gegenzug konnte der leistende Unternehmer für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem Ausgangsumsatz einen Vorsteuerabzug beanspruchen.

■ Beispiel

Ein Installateur von PV-Anlagen liefert an einen Endkunden eine PV-Anlage. Dafür berechnet er brutto 11.900 Euro. Die hierfür benötigten Materialien hat er für brutto 8.330 Euro von einem anderen Unternehmer erworben.

Lösung: Der Kunde zahlt an den Installateur 11.900 Euro. Darin sind 19/119 Umsatzsteuer, also 1.900 Euro, enthalten. Diese hat der Installateur als Steuerschuldner ans Finanzamt abzuführen. Parallel kann der Installateur aus den Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug in Höhe von 1.330 Euro beanspruchen (19/119 von 8.330 Euro). Dieses Geld bekommt er vom Finanzamt erstattet. Praktisch werden beide Zahlungsansprüche miteinander verrechnet, sodass der Installateur effektiv nur 570 Euro ans Finanzamt zahlt (1.900 Euro Schuld ./ 1.330 Euro Forderung). Damit verdient der Installateur an diesem Auftrag vor Ertragsteuern, Lohn- und sonstigen Kosten effektiv 3.000 Euro (11.900 Euro ./ 8.330 Euro und 570 Euro).

Installateur musste
19 Prozent Umsatz-
steuer ans Finanz-
amt abführen ...

... und bekam sie
per Vorsteuer-
abzug teilweise
wieder erstattet

Die Neuerungen bei der Umsatzbesteuerung ab 01.01.2023

Um Bürokratieaufwand abzubauen und um die Installation von neuen PV-Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien zu fördern, ist mit dem Jah-

JStG 2022 führte neues
Steuerkonstrukt ein

Durch die Steuer
in Höhe von null
Prozent ...

... bleibt beim
Installateur der
Vorsteuerabzug
erhalten

Die Neuregelung
am Beispielsfall
kennenlernen

ressteuergesetz 2022 der neue § 12 Abs. 3 UStG eingeführt worden. Die Lieferung und Installation der meisten PV-Anlagen an einen Endkunden unterliegt danach nicht mehr dem Regelsteuersatz von 19 Prozent, sondern einem neu eingeführten Steuersatz von null Prozent.

Nullsteuersatz ist keine Steuerbefreiung

Dieser neue Nullsteuersatz kommt auf den ersten Blick einer Steuerbefreiung gleich. Aber Vorsicht: Es handelt sich gerade nicht um eine Steuerbefreiung. Sonst wäre der Installateur der PV-Anlage gemäß § 15 Abs. 2 UStG vom Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsumsätzen ausgeschlossen. Liegt kein privilegierter Ausgangsumsatz im Sinne des § 15 Abs. 3 UStG vor, bleibt es auch bei dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug. Die Folge wäre katastrophal: Da dem Installateur der Vorsteuerabzug verloren geht, müsste er diese zusätzliche Belastung an den Endkunden weitergeben.

Bei der Lieferung der PV-Anlage oder einer sonstigen Leistung im Zusammenhang mit der PV-Anlage handelt es sich vielmehr um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz, der ab dem 01.01.2023 lediglich einem Steuersatz von null Prozent unterliegt. Das hat zur Folge, dass dem Installateur der PV-Anlage der volle Vorsteuerabzug erhalten bleibt, obwohl für die von ihm an den Endkunden ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung nur eine Umsatzsteuer von null Euro geschuldet wird. Für die Praxis bedeutet das, dass der Installateur seine Preise gegenüber einem Endkunden regelmäßig um 19/119 senken kann (Anteil der bisherigen Umsatzsteuer). Der für den Installateur bzw. Lieferant übriggelassene Betrag ist dann mit demjenigen identisch, den er vor dem 01.01.2023 erzielte:

■ Beispiel

Ein Installateur von PV-Anlagen liefert an einen Endkunden eine PV-Anlage. Dafür berechnet er brutto 10.000 Euro. Die hierfür benötigten Materialien hat er für brutto 8.330 Euro von einem anderen Unternehmer erworben.

Lösung: Der Kunde zahlt an den Installateur 10.000 Euro. Darin sind 0/100, also null Euro Umsatzsteuer enthalten. Diese hat der Installateur als Steuerschuldner ans Finanzamt abzuführen. Parallel kann der Installateur aus den Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug in Höhe von 1.330 Euro beanspruchen (19/119 von 8.330 Euro). Denn bei Leistungen zwischen Unternehmern, die nicht direkt den Endkunden (den Betreiber der PV-Anlage) betreffen, gilt weiterhin der Steuersatz von 19 Prozent. Dieses Geld bekommt er vom Finanzamt erstattet. Praktisch werden beide Zahlungsansprüche miteinander verrechnet, sodass der Installateur effektiv tatsächlich 1.330 Euro vom Finanzamt erstattet bekommt (null Euro Schuld ./ 1.330 Euro Forderung). Damit verdient der Installateur an diesem Auftrag vor Ertragsteuern, Lohn- und sonstigen Kosten effektiv 3.000 Euro (10.000 Euro ./ 8.330 Euro + 1.330 Euro). Genau so viel, wie in dem Ausgangsbeispiel für Umsätze vor dem 01.01.2023.

Wichtig | Die Praxis zeigt, dass die meisten Installateure den Vorteil aus der auf null Prozent reduzierten Umsatzsteuer an den Endkunden (den Betreiber der PV-Anlage) weitergeben. Werden aber nicht die vollen 19 Prozent Um-

satzsteuer, sondern z. B. nur 18 Prozent Umsatzsteuer an den Betreiber der PV-Anlage weitergegeben, erhöht sich der Ertrag des Installateurs vor Steuern und sonstigen Kosten um einen Prozentpunkt.

Diese Lieferungen und sonstigen Leistungen unterfallen § 12 Abs. 3 UStG

Der neue Nullsteuersatz gilt nicht für alle Lieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit PV-Anlagen. Begünstigt ist nur

1. die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage, einschl. der für den Betrieb einer PV-Anlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern,
2. der innergemeinschaftliche Erwerb der in Nr. 1 bezeichneten Gegenstände,
3. die Einfuhr der in Nr. 1 bezeichneten Gegenstände und
4. die Installation von PV-Anlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern,

wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden installiert wird, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Das regelt § 12 Abs. 3 UStG.

Insbesondere zwei Dinge sind zu beachten:

1. Durch § 12 Abs. 3 UStG reduziert sich nur die Umsatzsteuer für die Lieferung oder Installation der PV-Anlage von bisher 19 Prozent auf null Prozent. Die Stromeinspeisung des Betreibers der PV-Anlage unterliegt dagegen weiterhin der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz, sofern er nicht die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG anwendet.
2. Außerdem erfasst der Nullsteuersatz nur die Lieferung an den Betreiber einer PV-Anlage. Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z. B. an Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer) unterliegen weiterhin dem Regelsteuersatz.

Wichtig | Betreiber der PV-Anlage sind die natürlichen Personen, juristischen Personen oder Personenzusammenschlüsse, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber der jeweiligen Anlage im Marktstammdatenregister registrierungspflichtig sind oder voraussichtlich registrierungspflichtig werden (vgl. Abschn. 12.18 Abs. 2 UStAE). Die tatsächliche Registrierung im Marktstammdatenregister (z. B. im Falle von Steckersolargeräten – sog. Balkonkraftwerken) ist für die Betreibereigenschaft nicht maßgeblich.

Begünstigte Installationsorte

Für den begünstigten Steuersatz von null Prozent kommt es nach § 12 Abs. 3 UStG also nicht auf die konkrete Verwendung des erzeugten Stroms bzw. die Größe der PV-Anlage an, sondern einzig auf den Installationsort. Begünstigt sind PV-Anlagen nur dann, wenn sie in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert werden. Eine auf einer Gewerbeimmobilie installierte PV-Anlage wäre im Umkehrschluss grundsätzlich nicht begünstigt und würde dem Regelsteuersatz unterliegen.

Vier Anwendungsbereiche

Stromeinspeisung unterliegt weiterhin dem Regelsteuersatz

Nullsteuersatz gilt nur für Lieferung an den Endverbraucher

Installationsort ist maßgebendes Kriterium für die Begünstigung

Das Abstellen auf den Installationsort bedeutet für die Praxis, dass der Lieferant oder Installateur der PV-Anlage immer prüfen muss, wie das Gebäude genutzt wird, für das die PV-Anlage bestimmt ist. Je nachdem, ob die Nutzung unter § 12 Abs. 3 UStG fällt oder nicht, muss er einen Umsatzsteuersatz von null oder 19 Prozent anwenden. Die Begünstigung erstreckt sich deshalb auf folgende Bereiche:

§ 12 Abs. 3 UStG
erstreckt sich ...

... in der
Gesamtschau ...

... auf drei Bereiche

Bei begünstigten und
nicht begünstigten
Zwecken greift meist
§ 12 Abs. 3 UStG

- **Wohnung/Privatwohnung:** Das ist jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird. Als Wohnung im Sinne dieser Vorschrift gelten daher auch Gebäude auf Freizeitgrundstücken und Gartengläubchen in Kleingartensiedlungen. Wohnwagen und Wohnschiffe sind nur dann als Wohnungen anzusehen, wenn sie nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden.
- **Öffentliche und andere Gebäude, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden:** Diese liegen vor, wenn das jeweilige Gebäude für nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25, 27 und 29 umsatzsteuerfreie Umsätze oder für nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Umsätze oder für hoheitliche oder ideelle Tätigkeiten verwendet wird.
- **Container:** Diese können ebenfalls den für die Anwendung des Nullsteuersatzes erforderlichen Gebäudebegriff erfüllen, soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen (z. B. Schulcontainer, die für hoheitliche Tätigkeiten etwa zur Auslagerung von Schulklassen wegen Sanierungsarbeiten genutzt werden).

Die „in der Nähe“ der genannten Wohnungen bzw. Gebäude installierten PV-Anlagen sind ebenfalls von § 12 Abs. 3 UStG privilegiert. In der Nähe befindet sich eine PV-Anlage insbesondere dann, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende begünstigte Gebäude befindet (z. B. Garage, Gartenschuppen, Zaun). Von einer Nähe ist daher auch auszugehen, wenn zwischen dem Grundstück und der PV-Anlage ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht (z. B. einheitlicher Gebäudekomplex oder einheitliches Areal).

Wichtig | Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke verwendet (z. B. teilweise zu Wohnzwecken und teils zu gewerblichen Zwecken), ist grundsätzlich von einem begünstigten Gebäude auszugehen (Abschn. 12.18 Abs. 4 UStAE). Dies gilt nur dann nicht, wenn die unschädliche Nutzung so sehr hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt, dass eine Anwendung der Begünstigung nicht sachgerecht wäre. Davon ist auszugehen, wenn die unschädliche Nutzung in so engem Zusammenhang mit der schädlichen Nutzung steht, dass ihr kein eigener Zweck zukommt (z. B. Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex) oder wenn die auf die unschädliche Nutzung entfallenden Nutzflächenanteile weniger als zehn Prozent der Gesamtgebäudenutzfläche ausmachen. Tritt die unschädliche Nutzung hinter der schädlichen Nutzung zurück, unterliegt die Lieferung insgesamt dem Regelsteuersatz, da § 12 Abs. 3 UStG dann keine Anwendung findet.

Zehn konkrete Anwendungsfälle des § 12 Abs. 3 UStG

Zehn Beispiele sollen Ihnen helfen, die umsatzsteuerlichen Neuregelungen des § 12 Abs. 3 UStG zu verstehen und in der Praxis anzuwenden.

■ Beispiel 1

Ein PV-Anlagengroßhändler liefert das Material für eine PV-Anlage mit 15 kWp an einen Installateur. Dieser verkauft die Anlage an einen privaten Betreiber und installiert sie auf dessen Einfamilienhaus.

Lösung: Für die Lieferung des Anlagengroßhändlers an den Installateur gilt der Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG – 19 Prozent), sodass Umsatzsteuer auf der Rechnung auszuweisen und durch den Großhändler ans Finanzamt abzuführen ist. Dem Installateur steht ein entsprechender Vorsteuerabzug zu. Die Werklieferung des Installateurs an den Betreiber unterliegt hingegen gemäß § 12 Abs. 3 UStG dem neuen Nullsteuersatz, da die Installation der PV-Anlage auf dessen Privatwohnung erfolgt. Auf die Größe der PV-Anlage (zehn, 50 oder 100 kWp) kommt es nicht an. Auch die konkrete Verwendung des Stroms (Einspeisung oder dezentraler Verbrauch) spielt keine Rolle.

Im „Endkunden-Geschäft“ ist ...

Wichtig | Das bedeutet, dass in der PV-Anlagen-Branche tätige Unternehmer, die hauptsächlich Endkundengeschäft betreiben, regelmäßig ab dem 01.01.2023 keine Umsatzsteuer mehr ans Finanzamt abführen müssen. Denn die auf ihre Umsätze entfallende Steuer beträgt null Euro. Infolge des Vorsteuerabzugs für Eingangsumsätze kommt es jedoch zu hohen Vorsteuererstattungen durch das Finanzamt.

... keine Umsatzsteuer mehr abzuführen

■ Beispiel 2

Installateur Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem Mehrfamilienhaus.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Auf die Größe der PV-Anlage (in kWp) kommt es nicht an. Ebenso ist unerheblich, ob der erzeugte Strom ganz oder anteilig von den Mietern genutzt bzw. in das Energienetz des Netzbetreibers eingespeist wird.

Das gilt für die Installation auf Mehrfamilienhäusern ...

■ Beispiel 3

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem vermieteten Einfamilienhaus.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt.

... und vermieteten Immobilien

■ Beispiel 4

Ingo installiert eine PV-Anlage auf der Garage eines vermieteten Einfamilienhauses.

Wie sind Gewerbe-
immobilien zu
behandeln?

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Denn die Installation erfolgt „in der Nähe“ der Wohnung.

■ Beispiel 5

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einer Rechtsanwaltskanzlei.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 grundsätzlich nicht unter § 12 Abs. 3 UStG. Es gilt also weiterhin der Regelsteuersatz von 19 Prozent. Denn bei der Rechtsanwaltskanzlei handelt es sich nicht um eine Privatwohnung/Wohnung und auch nicht um ein öffentliches oder anderes Gebäude, das für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt wird.

Und wie gemischt
genutzte Gebäude?

■ Beispiel 6

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem Mischgebäude. Dieses wird zu 80 Prozent zu Wohnzwecken und zu 20 Prozent von einem Rechtsanwalt für die eigene Kanzlei genutzt.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG. Der Nullsteuersatz gilt.

■ Beispiel 7

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem Mischgebäude. Dieses wird zu 95 Prozent zu nicht privilegierten gewerblichen Zwecken und zu fünf Prozent zu Wohnzwecken (Hausmeisterwohnung) genutzt.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 grundsätzlich nicht unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Regelsteuersatz von 19 Prozent gilt. Die Nutzung zu Wohnzwecken ist von untergeordneter Bedeutung.

So ist bei steuer-
freien Umsätzen
vorzugehen ...

■ Beispiel 8

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einer Arztpraxis.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Denn die Arztpraxis führt überwiegend nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Umsätze aus, sodass es sich um ein anderes Gebäude handelt, das für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt wird.

... und so bei
öffentlichen
Gebäuden

■ Beispiel 9

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einer öffentlichen Schule.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Denn bei der öffentlichen Schule handelt es sich um ein öffentliches Gebäude.

■ Beispiel 10

Eine externe Firma liefert als eigenständigen Auftrag das Material für eine auf einem EFH zu installierende PV-Anlage mit 9,6 kW an den künftigen Betreiber. Der Betreiber beauftragt einen weiteren Unternehmer mit der Baustelleneinrichtung inkl. Gerüststellung, der Montage der Unterkonstruktion auf der Dachfläche, der Montage der PV-Module inkl. Verkabelung und Herstellung der Kabeldurchführung durch die Dachfläche. Welchem Steuersatz unterliegen diese Montageleistungen? Die Rechnungsstellung erfolgt direkt an den Betreiber.

Lösung: Die von der externen Firma ausgeführte Lieferung der noch zu installierenden Materialien für die PV-Anlage unterliegt gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG dem ab dem 01.01.2023 geltenden Umsatzsteuersatz von null Prozent. Gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG unterliegt deshalb auch die reine Installations- und Montageleistung des weiteren Unternehmers dem Umsatzsteuersatz von null Prozent. Denn zu den begünstigten Leistungen gehören die photovoltaikanlagenspezifischen Arbeiten, die ausschließlich dazu dienen, eine PV-Anlage sicher für das Gebäude und für die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben. Einzige Voraussetzung: Die Installations- und Montagetarbeiten müssen direkt gegenüber dem Betreiber erbracht und abgerechnet werden, was hier gegeben ist (12.18 Abs. 10 UStAE).

Bei Übernahme von Montageleistungen durch ein externes Unternehmen ...

... gilt auch dafür der Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG

Vereinfachungsregelung kann zu Nullsteuersatz führen

Zum Glück für alle Installateure von PV-Anlagen hat der Gesetzgeber für die in der Praxis zum Teil nahezu unmögliche Prüfung des Installationsorts eine Vereinfachungsregelung geschaffen.

Vereinfachungsregelung ...

Die Voraussetzungen für den neuen Steuersatz von null Prozent gelten gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 UStG nämlich immer pauschal dann als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird. Damit kann sich der Lieferant bzw. Installateur regelmäßig auf die Anlagengröße berufen. Beläuft sich diese auf maximal 30 kWp, dann unterliegt die erbrachte Lieferung bzw. sonstige Leistung dem neuen Steuersatz von null Prozent. Erst wenn die Anlage mehr als 30 kWp beträgt bzw. betragen wird, muss wie bereits dargestellt eine Prüfung hinsichtlich des konkreten Installationsorts erfolgen.

■ Beispiel

Rechtsanwalt Richard lässt im Januar 2024 auf seiner Kanzlei eine PV-Anlage mit einer Leistung von 20 kWp installieren.

Lösung: Grundsätzlich würde die Lieferung und Installation der PV-Anlage wie bisher auch dem Regelsteuersatz unterliegen, da die Rechtsanwaltskanzlei weder eine Privatwohnung noch eine Wohnung oder ein öffentliches bzw. anderes Gebäude, das für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt wird, darstellt. Aufgrund der Vereinfachung gilt jedoch dennoch der neue Umsatzsteuersatz von null Prozent. Damit sind in der Rechnung null Euro Umsatzsteuer auszuweisen.

... erleichtert Prüfung des Installationsorts

Wichtig | Würde die Anlage mehr als 30 kWp umfassen, müsste der Lieferant bzw. der Installateur prüfen, wo die PV-Anlage installiert wird. Da Installationsort die Kanzlei ist, würde der Regelsteuersatz von 19 Prozent Anwendung finden. In der Ausgangsrechnung wäre deshalb die Umsatzsteuer mit 19 Prozent auszuweisen und diese müsste ans Finanzamt abgeführt werden. Die 30 kW-Grenze der Vereinfachungsregelung ist einheitenbezogen zu prüfen (Abschn. 12.18 Abs. 5 S. 6 UStAE). Bei der nachträglichen Erweiterung einer PV-Anlage ist die Leistung der bestehenden Einheit mit der der Erweiterung zu addieren. Wird die 30 kW-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch nicht zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung.

■ Abwandlung

Richard installiert im Jahr 2025 eine zweite PV-Anlage auf seiner Rechtsanwaltskanzlei. Die Leistung dieser Anlage beläuft sich auf 15 kWp.

Lösung: Isoliert betrachtet, liegen die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung vor (15 kWp sind nicht mehr als 30 kWp). Deshalb würde theoretisch der neue Nullsteuersatz für die in 2024 installierte PV-Anlage gelten. Aufgrund einheitenbezogener Betrachtung sind zu den 15 kWp jedoch die bereits im Jahr 2024 installierten 20 kWp zu addieren. Die Folge: Der Grenzwert von 30 kWp wird überschritten. Deshalb unterliegt die Lieferung und Installation der zweiten PV-Anlage im Jahr 2025 der Regelbesteuerung, sodass auf der Rechnung 19 Prozent Umsatzsteuer auszuweisen sind. Diese kann der Rechtsanwalt unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer vom Finanzamt zurückfordern. Für die bereits im Jahr 2023 gelieferte PV-Anlage ergeben sich jedoch rückwirkend keine Änderungen, sodass es hier bei der Anwendung des Nullsteuersatzes verbleibt.

Diese Regelung können sich Betreiber von PV-Anlagen, die Anlagen von mehr als 30 kWp auf einem nicht begünstigten Gebäude installieren wollen (z. B. Versicherungsagentur) und den Strom nahezu ausschließlich innerhalb des Betriebs verbrauchen werden, zunutze machen. Würden diese z. B. eine PV-Anlage mit 35 kWp planen, würden 19 Prozent Umsatzsteuer anfallen, die aufgrund des Zusammenhangs mit den umsatzsteuerfreien Umsätzen aus der Versicherungsagentur nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Wird jedoch eine PV-Anlage mit 30 kWp und einige Zeit später eine weitere PV-Anlage mit fünf kWp installiert, dann reduziert sich die nicht als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer um 30/35stel. Denn die zuerst geplante PV-Anlage mit 30 kWp fällt unter § 12 Abs. 3 UStG.

So weisen Installateure die Voraussetzungen nach

Der Lieferant oder Installateur der PV-Anlage muss nachweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Ausreichend für den Nachweis ist es nach Abschn. 12.18 Abs. 6 UStAE, wenn der Erwerber der PV-Anlage gegenüber dem Lieferanten oder Installateur erklärt, dass er Betreiber der Anlage ist und es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der PV-

So werden nachträgliche Erweiterungen behandelt

Gekonte Nutzung der Vereinfachungsregelung ...

... ermöglicht Steuerersparnis über § 12 Abs. 3 UStG

Installateure sollten sich mit Erklärung des Betreibers absichern

Anlage lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird (Vereinfachungsregelung). Eine Erklärung des Erwerbers in diesem Sinne kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung (z. B. AGB) vorgenommen werden. Dasselbe gilt für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten und Ersatzteilen. Folgende Musterformulierung können Sie dazu nutzen:

MUSTERFORMULIERUNG / Nachweis i. S. v. Abschn. 12.18 Abs. 6 UStAE

Hiermit erkläre ich ... *(Name, Adresse)*, dass ich Betreiber der von der Firma ... *(Name, Adresse)* an mich gelieferten bzw. installierten PV-Anlage bin (vgl. Abschn. 12.18 Abs. 2 UStAE). Die Lieferung bzw. Installation und Montage der PV-Anlage unterliegt gemäß § 12 Abs. 3 UStG einem Umsatzsteuersatz von null Prozent, weil (bitte ankreuzen):

☐	... die Installation der PV-Anlage (unabhängig von deren Größe) auf einem begünstigten Gebäude erfolgt. Begünstigt ist die Installation auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden.
☐	... die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird (Vereinfachungsregel, unabhängig vom Installationsort)

Unterschrift Kunde (= Betreiber der PV-Anlage)

Wichtig | Beträgt die Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 600 Watt, entfällt gemäß Abschn. 12.18 Abs. 7 S. 3 UStAE die Nachweispflicht des leistenden Unternehmers für die Anwendung des Nullsteuersatzes und auch die Betreibereigenschaft des Leistungsempfängers („Endkunde“) wird unterstellt. Dies gilt jedoch nicht für Lieferungen durch Hersteller von PV-Anlagen und Lieferungen im Großhandel.

Zweifelsfragen rund um die Anwendung von § 12 Abs. 3 UStG

Das BMF hat bereits am 16.12.2022 FAQ zur umsatzsteuerlichen Behandlung von PV-Anlagen veröffentlicht und aktualisiert diese laufend (zuletzt am 23.06.2023). Zudem hat das BMF mit Datum vom 27.02.2023 (Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010, Abruf-Nr. 234002) ein umfangreiches Schreiben veröffentlicht, das unter Änderung des UStAE ebenfalls viele Praxis-, Zweifels- und Anwendungsfragen klärt. Dieses Schreiben wurde zudem durch ein gesondertes BMF-Schreiben vom 30.11.2023 ergänzt (Az. II C 2 – S 7220/22/10002 :013, Abruf-Nr. 238819).

Begünstigte Hauptbestandteile einer PV-Anlage

Von § 12 Abs. 3 UStG werden folgende Hauptbestandteile einer PV-Anlage erfasst:

- **Solarmodule und Speicher:** Netzgebundene Anlagen und nicht-netzgebundene stationäre Anlagen (sog. Inselanlagen) unterliegen dem Nullsteuersatz. Aus Vereinfachungsgründen ist davon auszugehen, dass Solarmodule mit einer Leistung von 300 Watt und mehr für netzgekoppelte Anlagen oder stationäre Inselanlagen eingesetzt werden. Stationäre Solar-

Nachweispflicht entfällt bei Anlagen unter 600 Watt

BMF veröffentlicht FAQ und Schreiben

So sind ...

... die Module und der Speicher ...

... und andere
Hauptbestandteile
zu behandeln

module, die neben der Stromerzeugung weitere unbedeutende Nebenzwecke erfüllen, sind ebenfalls begünstigt (z. B. Solartische). Ebenso begünstigt sind sog. Hybridmodule, die sowohl Strom als auch Wärme produzieren. Batterien und Speicher unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen im vorstehenden Sinne zu speichern. Nachträgliche Änderungen der Nutzung von Batterien und Speicher sind unerheblich (Abschn. 12.18 Abs. 7 UStAE).

■ **Wesentliche Komponenten:** Neben den Solarmodulen und dem Batteriespeicher (auch nachträglich eingebaute Speicher) unterliegen „wesentliche Komponenten“ dem Nullsteuersatz. Das sind Gegenstände, deren Verwendungszweck speziell im Betrieb oder der Installation von PV-Anlagen liegt oder die zur Erfüllung technischer Normen notwendig sind. Zu den wesentlichen Komponenten gehören insbesondere die PV-Anlagenspezifischen Komponenten wie z. B.

- Wechselrichter,
- Dachhalterung,
- Energiemanagement-System,
- Solarkabel,
- Einspeisesteckdose (sog. Wieland-Steckdose),
- Funk-Rundsteuerungsempfänger sowie
- Backup Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen.

Auch die (nachträgliche) Lieferung einzelner wesentlicher Komponenten und deren Ersatzteile sowie deren Installation unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese Teil einer PV-Anlage sind, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt (Abschn. 12.18 Abs. 8 UStAE).

Wichtig | Keine wesentlichen Komponenten sind Zubehör, wie z. B. Schrauben, Nägel und Kabel, auch wenn diese für die Installation der Anlage notwendig sind. Ebenso wenig gehören Stromverbraucher für den neu erzeugten Strom (z. B. Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher) zu den wesentlichen Komponenten einer PV-Anlage.

Das gilt für Neben-
leistungen und
Nebensstoffe

Begünstigte Nebenleistungen und Nebensstoffe einer PV-Anlage

Dass von § 12 Abs. 3 UStG die reine Installation der PV-Anlage wie auch die Anlage bestehend aus den Modulen und dem Stromspeicher begünstigt ist, ergibt sich klar aus dem Gesetzeswortlaut. Jedoch können auch Nebenleistungen unter die Begünstigung fallen und demnach ebenfalls dem Nullsteuersatz unterliegen.

Nebenleistung teilt
das Schicksal der
Hauptleistung

Gemäß Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 3 ff. UStAE teilen nämlich alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Lieferung der PV-Anlage unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, das Schicksal der Lieferung der PV-Anlage. Sie sind als Nebenleistungen zur Hauptleistung dementsprechend einheitlich mit dem Nullsteuersatz zu besteuern. Zu den Nebenleistungen der Lieferung der PV-Anlage zählen z. B.

- die Übernahme der Anmeldung in das Marktstammdatenregister,
- die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage,
- die Montage der Solarmodule, die Kabelinstallationen, die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers,
- die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln,
- die Herstellung des AC-Anschlusses,
- die Bereitstellung von Gerüsten,
- die Lieferung von Befestigungsmaterial,
- die Erneuerung des Zählerschranks,
- die Erneuerung oder Ertüchtigung der Unterkonstruktion einer PV-Anlage (z. B. durch eine Verbreiterung oder Aufdopplung von Sparren) oder auch
- die Lieferung eines Taubenschutzes.

Bei sog. Solar-Carports oder Solar-Terrassenüberdachungen ist nicht mehr von einem nur unbedeutenden Nebenzweck auszugehen. In diesen Fällen stellt allerdings die PV-Anlage ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar; bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG unterliegen daher die Solarpaneele (mit Halterung), die wesentlichen Komponenten sowie die hierfür erforderlichen Nebenleistungen zur Lieferung der PV-Anlage nach den allgemeinen Grundsätzen dem Nullsteuersatz; nicht hingegen die primäre Unterkonstruktion, die den Zweck der Terrassenüberdachung oder des Carports selbst erfüllt. Für diese gilt dann der Regelsteuersatz von 19 Prozent (Abschn. 12.18 Abs. 7 S. 7 und 8 UStAE).

■ Beispiel

Unternehmer Udo erwirbt im Baumarkt u. a. Schrauben und Kabel, um eine PV-Anlage in Eigenleistung auf seinem Privathaus zu errichten.

Lösung: Die Lieferung der Schrauben und Kabel unterliegt dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent, da es sich nicht um wesentliche Komponenten im Sinne des § 12 Abs. 3 UStG handelt.

■ Abwandlung

Udo beauftragt das Solarunternehmen Sonne, im Rahmen einer „Paketlösung“ eine PV-Anlage auf seinem Privathaus zu installieren. In den Materialkosten, die S gegenüber U in Rechnung stellt, sind auch Kabel und Schrauben enthalten.

Lösung: Die Lieferung der nicht wesentlichen Komponenten (Kabel und Schrauben) erfolgt im Rahmen einer einheitlichen Leistung (Lieferung einer PV-Anlage) und unterliegt dem Nullsteuersatz.

Wichtig | Der Nullsteuersatz findet hingegen niemals Anwendung auf den Teil des Entgelts, der auf eigenständige Serviceleistungen entfällt. Als solche zählen z. B. Wartungsarbeiten, die Einholung von behördlichen Genehmigungen oder die Versicherung der PV-Anlage mit einer Haftpflicht- und Vermögensschadens-Versicherung (Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 11 UStAE).

Das zählt zu den Nebenleistungen der Lieferung der PV-Anlage

Nebenleistung und ...

... Hauptleistung am konkreten Beispiel

Nullsteuersatz gilt niemals für Wartung & Co.

Bauträger: Lieferung des Gebäudes und der PV-Anlage

Aufgrund der aktuellen Situation werden bei Neubauten auf eigenem Grundstück regelmäßig sofort PV-Anlagen auf dem Dach des Gebäudes installiert. Handelt es sich um eine Aufdachanlage, stellt sich auch hier die Frage nach dem Steuersatz. Gilt ein einheitlicher Steuersatz von 19 Prozent für die Lieferung des Gebäudes und der PV-Anlage (PV-Anlage als Nebenleistung zur Gebäudelieferung)? Oder handelt es sich um zwei eigenständige Leistungen, mit der Folge, dass für die Lieferung des Gebäudes 19 Prozent und für die Lieferung der PV-Anlage null Prozent Umsatzsteuer anfallen?

Hierzu stellt Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 6 UStAE klar, dass die Lieferung der Aufdach-PV-Anlage eine eigenständige Leistung und keine unselbstständige Nebenleistung darstellt. Folglich kann für das auf die PV-Anlage entfallende Entgelt unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG der neue Nullsteuersatz Anwendung finden, während für den Bau des Gebäudes der Regelsteuersatz gilt.

Jahresübergreifende Installationen bzw. Bestellungen

Von besonderer Bedeutung ist in der Praxis die Frage, was gilt, wenn eine PV-Anlage bereits im Jahr 2022 geliefert, aber erst im Jahr 2023 installiert wurde. Kommt dann der Regelsteuersatz von 19 Prozent oder der auf null Prozent reduzierte Umsatzsteuersatz zur Anwendung?

Die Antwort lautet „Es kommt darauf an“. Entscheidend ist immer, zu welchem Zeitpunkt eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wird. Liegt das Datum vor dem 01.01.2023, so fallen 19 Prozent Umsatzsteuer an. Liegt das Datum nach dem 31.12.2022, gilt der neue Steuersatz von null Prozent. Wurde also z. B. eine PV-Anlage im Jahr 2022 bestellt, aber erst im Jahr 2023 geliefert, so findet schon der neue Umsatzsteuersatz von null Prozent Anwendung. Bei jahresüberschreitenden Vorgängen ist deshalb zu prüfen, ob bereits vor dem 01.01.2023 eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wurde. Umfasst eine Bestellung aber z. B. nur die Lieferung der Module bzw. des übrigen Materials und erfolgte die Auslieferung der Ware im Dezember 2022, und wird für die Montage im Januar 2023 ein anderes Unternehmen beauftragt, dann liegen zwei Leistungsbeziehungen vor. Einmal die im Dezember 2022 ausgeführte Lieferung der Materialien (19 Prozent Umsatzsteuer) und einmal die im Januar 2023 ausgeführte Installation (null Prozent Umsatzsteuer).

Handelt es sich dagegen um eine einheitliche Werklieferung (weil z. B. ein Unternehmer mit Lieferung und Installation der PV-Anlage beauftragt wurde – also eine einheitliche Leistung gegeben ist – Stichwort „Paketlösung“), dann gilt insgesamt der Steuersatz von null Prozent, sofern die Werklieferung erst im Jahr 2023 erbracht wurde. Eine evtl. bereits im Jahr 2022 erfolgte Lieferung der Materialien ist unschädlich. Ebenso ist es unerheblich, ob vor dem 01.01.2023 bereits ein (umsatzsteuerpflichtiger) Abschlag angefordert wurde. Im Rahmen der Endabrechnung im Jahr 2023 kommt es dann zur Korrektur des Abschlags, sodass die Umsatzsteuer auf null Euro zu reduzieren ist.

Das gilt bei Lieferung in 2022 und ...

... Installation in 2023

Bei Paketlösung greift immer § 12 Abs. 3 UStG

Angemietete PV-Anlagen und Leasingmodelle

In der Praxis werben viele Anbieter von PV-Anlagen damit, dass die Anlage auch gemietet oder geleast werden kann. Auch hier stellt sich die Frage, welcher Umsatzsteuersatz gilt.

Der neue Steuersatz von null Prozent gilt nur für Lieferungen. Sonstige Leistungen sind nur begünstigt, wenn es sich um die Installation der Anlage handelt. Somit unterliegen Mietmodelle wie bisher dem Regelsteuersatz, sodass 19 Prozent Umsatzsteuer anfallen (Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 7 UStAE).

Bei Leasing- und Mietkaufmodellen hingegen ist zu unterscheiden, ob es sich aus umsatzsteuerlicher Sicht um eine Lieferung (ab 2023 null Prozent USt möglich) oder eine sonstige Leistung (19 Prozent USt) handelt (Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 8 ff. UStAE). Maßgeblich für die Abgrenzung sind die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien. Dabei sind u. a. Laufzeit, Zahlungsbedingungen und mögliche Kombinationen mit anderen Leistungselementen zu berücksichtigen.

Dementsprechend liegt etwa eine Lieferung vor, wenn ein automatischer Eigentumsübergang zum Ende der Vertragslaufzeit vertraglich vereinbart ist. Räumt der Vertrag dem Leasinggeber oder Leasingnehmer in Bezug auf den Eigentumsübergang ein Optionsrecht ein, ist ebenfalls von einer Lieferung auszugehen, wenn aufgrund der objektiv zu beurteilenden Umstände des Einzelfalls keine andere Entscheidung wirtschaftlich sinnvoll ist als die Übertragung bzw. der Erwerb des Eigentums an dem Leasinggegenstand am Ende der Vertragslaufzeit.

■ Beispiel

Udo vermietet an einen Kunden K eine PV-Anlage. Der Zeitraum der Vermietung beträgt 20 Jahre. Die jährliche Miete beträgt 1.625 Euro. 1.300 Euro entfallen auf die Überlassung der PV-Anlage einschl. der damit verbundenen Finanzierungskosten. Der restliche Betrag (325 Euro) wird für die einhergehenden Serviceleistungen (Versicherung usw.) gezahlt. Udo räumt K die Option ein, zum Ende der Mietzeit die PV-Anlage zum Preis von einem Euro zu erwerben. Sofern K von der Option Gebrauch macht, tritt Udo die Herstellergarantie, deren weitere Laufzeit sich zum Zeitpunkt der Optionsausübung noch auf fünf Jahre beläuft, an K ab. Sollte K von der Option keinen Gebrauch machen, ist er aufgrund des Mietvertrags verpflichtet, die PV-Anlage zum Ende der Mietzeit auf eigene Kosten abzubauen und Udo auszuhändigen. Der Verkehrswert der PV-Anlage beträgt zu Beginn der Vertragslaufzeit 22.000 Euro und am Ende der Vertragslaufzeit 4.400 Euro.

Bei Miete fallen weiterhin 19 Prozent Umsatzsteuer an

Bei Leasing und Mietkauf ist ...

... zwischen Lieferung und sonstiger Leistung zu differenzieren

Fallbeispiel zeigt ...

... die unterschiedliche Besteuerung

Lösung: Es liegt eine Lieferung der PV-Anlage von Udo an K vor. Die Summe der vertraglichen Raten beträgt 26.000 Euro und entspricht damit dem Verkehrswert des Gegenstands einschl. der Finanzierungskosten. K muss bei der Ausübung der Option lediglich einen Euro bezahlen und daher keine erhebliche Summe zusätzlich entrichten. Unter Einbeziehung der Abtretung der Herstellergarantie in die Gesamtbetrachtung erscheint die Optionsausübung zum Vertragsende als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für K. Bezüglich des Entgelts, das K für die Überlassung der PV-Anlage an Udo zu entrichten hat, findet der Nullsteuersatz Anwendung. Die Serviceleistungen sind mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, sodass Udo für den jährlichen Betrag für die Serviceleistungen in Höhe von 325 Euro Umsatzsteuer in Höhe von 51,89 Euro abführen muss. Denn Serviceleistungen sind (auch als Nebenleistung) nicht von § 12 Abs. 3 UStG begünstigt. Gemäß den Übergangsbestimmungen des BMF-Schreibens vom 27.02.2023 wird es jedoch nicht beanstandet, wenn diese Serviceleistungen erst ab dem 01.04.2023 der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Bei einer Lieferung ohne Aufteilung des Entgelts ist Kalkulation vorzunehmen

Wichtig | Für Mietkauf und Leasingverträge, die als Lieferung einzustufen sind und die abweichend vom Beispiel keine Aufteilung des Entgelts in die Lieferung und die Serviceleistungen vorsehen, ist eine Aufteilung anhand der internen Kalkulation vorzunehmen, wenn die PV-Anlage nach dem 31.12.2022 geliefert worden ist. Die Finanzverwaltung beanstandet es gemäß Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 14 UStAE jedoch nicht, wenn der Unternehmer pauschalierend ein Verhältnis von 90 Prozent für die Überlassung der PV-Anlage (gemäß § 12 Abs. 3 UStG null Prozent USt) und zehn Prozent für die eigenständigen Serviceleistungen (gemäß § 12 Abs. 1 UStG 19 Prozent USt) ansetzt.

§ 12 Abs. 3 UStG nur bei Lieferung oder Werklieferung und ...

Reparaturen und Ersatzteile

Auch für ab dem 01.01.2023 anfallende Reparaturen und Ersatzteile stellt sich die Frage nach dem anzuwendenden Umsatzsteuersatz. Hier gilt, dass unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG grundsätzlich der neue Steuersatz von null Prozent greift.

... niemals bei sonstiger Leistung wie Wartung & Co.

Das gilt aber immer nur dann, wenn es sich um eine Lieferung oder Werklieferung handelt. Also bei dem reinen Bezug von Ersatzteilen oder der durchgeführten Reparatur unter Verwendung von Ersatzteilen (Werklieferung). Wird hingegen eine sonstige Leistung ausgeführt (z. B. Wartung oder Reparatur ohne Verwendung von Ersatzteilen), greift der Regelsteuersatz von 19 Prozent.

Nullsteuersatz gilt nicht für rein vorbereitende Tätigkeiten

Vorbereitende Tätigkeiten

Der neue Steuersatz von null Prozent gilt nicht für rein vorbereitende Tätigkeiten. Müssen für die Installation einer PV-Anlage z. B. Dachfenster versetzt werden, unterliegt die Rechnung des Handwerkers dem Regelsteuersatz. Gleiches gilt für Vorarbeiten, die auch anderen Stromverbrauchern oder Stromerzeugern oder anderen Zwecken zugutekommen (Abschn. 12.18 Abs. 10 UStAE).

■ Beispiel 1

Unternehmer Udo errichtet in Eigenleistung eine PV-Anlage auf seinem Privathaus. Für die erforderlichen Bodenarbeiten beauftragt Udo eine Baufirma B und für die Erweiterung seines Zählerschranks das Elektrounternehmen E. Des Weiteren ist eine Verstärkung der Dachsparren erforderlich. Udo beauftragt hierfür das Dachdeckerunternehmen D.

Lösung: Die Bodenarbeiten unterliegen ebenso dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent wie die Dacharbeiten. Die Erweiterung des Zählerschranks unterliegt dem Nullsteuersatz.

Bodenarbeiten unterliegen dem Regelsteuersatz

■ Abwandlung:

Wie Beispiel 1, jedoch beauftragt U das Solarunternehmen S im Rahmen einer „Paketlösung“ eine PV-Anlage mit 25 kW (peak) auf seinem Gebäude zu installieren.

Lösung: Alle von S im Rahmen einer einheitlichen Leistung (Dacharbeiten, Lieferung einer PV-Anlage, Bodenarbeiten, Erweiterung Zählerschrank) erbrachten Arbeiten unterliegen unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG dem Nullsteuersatz.

Das gilt bei „Paketlösung“ für PV-Anlage

■ Beispiel 2

Unternehmer Udo errichtet in Eigenleistung eine PV-Anlage auf seinem Privathaus. Das Gebäude wird gleichzeitig und unabhängig von der Errichtung der PV-Anlage grundlegend renoviert. So werden umfassende Elektroarbeiten durchgeführt, bei denen auch eine Erneuerung des Zählerschranks erforderlich ist. In diesem Zusammenhang wird die PV-Anlage berücksichtigt und angeschlossen.

Lösung: Die am Privathaus durchgeführten Elektroarbeiten unterliegen insgesamt dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent, da die Erneuerung des Zählerschranks nicht durch die Installation der PV-Anlage bedingt ist und sie somit nicht in ursächlichem Zusammenhang mit der Installation der PV-Anlage steht.

Gestaltungsmodell: Selbst zum „Lieferanten“ werden?

Hat ein Betreiber bereits eine PV-Anlage vor dem 01.01.2023 erworben, könnte er auf die Idee kommen, selbst zum „Lieferanten“ von PV-Anlagen zu werden und seine PV-Anlage z. B. an den Ehegatten zu verkaufen. Das Ziel: Da die bei diesem Verkauf geschuldete Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 3 UStG null Prozent beträgt, wird er durch den Verkauf nicht belastet und ihm bleibt der vorher beim Finanzamt geltend gemachte Vorsteuerabzug erhalten.

Es ergibt sich auch kein Fall des § 15a UStG, weil die Lieferung ja „umsatzsteuerpflichtig“ (nur eben zu null Prozent) erfolgt. Der die PV-Anlage erwerbende Ehegatte hingegen wendet dann die in § 19 UStG verankerte Kleinunternehmerregelung an und muss auf die Erlöse bzw. unentgeltlichen Wertabgaben der PV-Anlage keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen.

Was hinter der Idee des Verkaufs der Anlage an den Ehegatten steckt

„Idee“ ist steuerbare
und steuerfreie
Geschäftsveräuße-
rung im Ganzen

Von diesem „Gestaltungsmodell“ sollten Sie die Finger lassen. Denn bei dem Verkauf der PV-Anlage handelt es sich regelmäßig gemäß § 1 Abs. 1a UStG um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (vgl. Abschn. 1.5 Abs. 10 UStAE), sodass bereits aus diesem Grund (und nicht wegen § 12 Abs. 3 UStG) keine Umsatzsteuer anfällt.

Wendet der die PV-Anlage erwerbende Ehegatte die Regelbesteuerung an, passiert nichts weiter. Der Ehepartner muss jedoch die auf die Lieferungen und unentgeltlichen Wertabgaben entfallende Umsatzsteuer (19 Prozent) ans Finanzamt abführen. Effektiv hat sich also nichts geändert.

Vorsteuerrück-
forderung durch
das Finanzamt droht

Wendet der erwerbende Ehegatte jedoch (wie es das Ziel dieses Konstrukts ist), die Kleinunternehmerregelung an, kommt es zu einer Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 7 UStG. Ist der Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG von fünf Jahren bei Aufdachanlagen (bzw. zehn Jahren bei dachintegrierten PV-Anlagen) noch nicht abgelaufen, kommt es folglich zu einer ungewollten (und meist hohen) Vorsteuerrückforderung durch das Finanzamt.

Wichtig | Der Netzbetreiber muss über den Wechsel des Betreibers und den Wechsel der Besteuerungssystematik (anstelle Regelbesteuerung nun Kleinunternehmerregelung) informiert werden, damit künftige Gutschriften gegenüber der die PV-Anlage erwerbenden Person ausgestellt und hierin keine Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Andernfalls wird die in den Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer vom Anlagenbetreiber gemäß § 14c Abs. 2 S. 1 UStG geschuldet.

UMSATZSTEUER

§ 12 Abs. 3 UStG: So gelingt Anlagenbetreibern die Anwendung des Nullsteuersatzes

| Der in § 12 Abs. 3 UStG verankerte Nullsteuersatz hat unmittelbare Auswirkungen auf Betreiber von PV-Anlagen. Die fehlende Umsatzsteuer macht es nämlich möglich, nun völlig problemlos und nahezu ohne Zusatzbelastungen die Kleinunternehmerregelung anzuwenden. SSP zeigt Ihnen, was sich durch die Einführung von § 12 Abs. 3 UStG für Anlagenbetreiber geändert hat und macht Sie mit der Anwendung der neuen Vorschrift vertraut. |

So lief es umsatzsteuerlich vor dem 01.01.2023

Bis zum 31.12.2022 unterlagen die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb, die Einfuhr und die Installation von PV-Anlagen (einschl. der wesentlichen Komponenten und der Speicher) an den Betreiber der PV-Anlage dem Regelsteuersatz. Folglich musste der Anlagen-Betreiber neben dem Kaufpreis auch die Umsatzsteuer von 19 Prozent entrichten. Das führte zunächst zu einer Belastung, die die Rentabilität der Anlage schmälerte.

Da der Betreiber der PV-Anlage den erzeugten Strom jedoch zumindest teilweise ins Stromnetz einspeist, wird er damit (im Zweifel erstmals) unternehmerisch tätig. Der Anlagenbetreiber ist also Unternehmer i. S. v. § 2 Abs. 1 UStG und muss die auf den eingespeisten bzw. privat verwendeten Strom entfallende Umsatzsteuer ans Finanzamt abführen. Zudem sind viele steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen, u. a. sind Umsatzsteuervor- und Jahresanmeldungen beim Finanzamt abzugeben. Parallel ist der Betreiber dazu berechtigt, aus Eingangsrechnungen im Zusammenhang mit der PV-Anlage (z. B. Installation, Wartung, Reparatur) unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Effektiv ist der Betreiber damit also doch nicht mit der Umsatzsteuer belastet, die er an den Lieferanten oder Installateur zahlt.

■ Beispiel

Ein Installateur liefert an den Betreiber eine PV-Anlage. Dafür berechnet er 10.000 Euro zzgl. 19 Prozent (1.900 Euro) Umsatzsteuer.

Lösung: Der Betreiber der PV-Anlage ist zunächst mit 11.900 Euro belastet. Da ihm jedoch aufgrund der Regelbesteuerung der Vorsteuerabzug zusteht, erhält er vom Finanzamt die 1.900 Euro Umsatzsteuer zurück. Effektiv kostet ihn die PV-Anlage daher 10.000 Euro. Im Gegenzug muss er diversen steuerlichen Verpflichtungen nachkommen und insbesondere die erhaltenen Einspeisevergütungen sowie den dezentral verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterwerfen.

Zwar kann regelmäßig auch die in § 19 UStG verankerte Kleinunternehmerregelung angewandt werden und die Umsatzbesteuerung der Lieferungen und unentgeltlichen Wertabgaben unterbleibt. In diesem Fall verliert der Betrei-

Anlagen-Betreiber war aus Sicht der Umsatzsteuer ...

... unternehmerisch tätig und musste Umsatzsteuer abführen ...

... bekam sie aber vom Finanzamt wieder erstattet

Kleinunternehmerregelung war selten eine Option

Lieferung und
Installation unter-
liegen Steuersatz
von null Prozent

Vorsteuerabzug
entfällt und ...

... unentgeltliche
Wertabgabe ist nicht
mehr zu besteuern

ber jedoch auch seinen Vorsteuerabzug. In der Praxis haben die meisten Anlagenbetreiber alleine wegen des Vorsteuerabzugs auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet und zur Regelbesteuerung optiert. Das führt zu einem erheblichen Bürokratieaufwand, da u. a. auch Umsatzsteuervor- und Jahresanmeldungen erstellt werden müssen.

Die umsatzsteuerliche Neuregelung ab dem 01.01.2023

Um diesen Bürokratieaufwand abzubauen, ist § 12 Abs. 3 UStG eingeführt worden. Lieferung und Installation von PV-Anlagen unterliegen grundsätzlich nicht mehr dem Regelsteuersatz von 19 Prozent, sondern dem neuen Steuersatz von null Prozent. Da so für den Erwerb der PV-Anlage keine Umsatzsteuer mehr anfällt, kann jeder Unternehmer die Kleinunternehmerregelung nutzen. Ein Vorsteuerabzug geht nicht verloren, da dieser null Euro betragen würde. Umsatzsteuerliche Verpflichtungen sind nicht zu erfüllen.

■ Beispiel

Ein Installateur liefert an den Betreiber eine PV-Anlage. Dafür berechnet er 10.000 Euro zzgl. null Prozent (null Euro) Umsatzsteuer.

Lösung: Der Betreiber der PV-Anlage ist mit 10.000 Euro belastet. Da ihm ohnehin nur ein Vorsteuerabzug in Höhe von null Euro zusteht, kann er sorglos die in § 19 UStG verankerte Kleinunternehmerregelung anwenden. Damit kostet ihn die PV-Anlage wie auch vor dem 01.01.2023 effektiv 10.000 Euro. Der Vorteil für den Betreiber: Einerseits sind keine umsatzsteuerlichen Verpflichtungen mehr zu erfüllen und andererseits unterliegen die Einspeisevergütungen sowie der dezentral verbrauchte Strom infolge der Kleinunternehmerregelung nicht mehr der Umsatzsteuer.

PRAXISTIPP | Dass die unentgeltlichen Wertabgaben (dezentral verbrauchter Strom) für neue, ab dem 01.01.2023 zu null Prozent Umsatzsteuer installierte PV-Anlagen, nicht mehr der Umsatzsteuer unterliegen, ergibt sich auch aus dem BMF-Schreiben vom 27.02.2023 (Rz. 6) sowie Abschn. 3.2 Abs. 3 UStAE.

Bezieht der Anlagenbetreiber noch weitere Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der PV-Anlage, kann es sein, dass für diese nicht § 12 Abs. 3 UStG, sondern § 12 Abs. 1 UStG gilt. Damit fällt auf diese Eingangsleistungen 19 Prozent Umsatzsteuer an (z. B. bei Wartungsleistungen oder bei einer Rechtsberatung). Diese Umsatzsteuer kann aufgrund der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 Abs. 1 S. 4 UStG nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden, sodass es in diesem (regelmäßig geringfügigen) Umfang zu einer Mehrbelastung des Betreibers kommt. Dennoch sollte nicht vorschnell zur Regelbesteuerung optiert werden, um auch diese (geringen) Vorsteuern zu erhalten. Denn: Die damit verbundenen Verpflichtungen sind gravierend.

Betrieb einer PV-Anlage ist so einfach wie nie zuvor

Durch die Wahl der Kleinunternehmerregelung hingegen obliegen dem Anlagenbetreiber keine steuerlichen Pflichten in Bezug auf die PV-Anlage – ein absoluter Bürokratieabbau. Es unterliegen weder die Einspeisungen, nur der

dezentrale (private) Stromverbrauch der Umsatzsteuer. Gilt parallel (wie in den meisten Fällen üblich) der neue § 3 Nr. 72 EStG, entfallen auch die einkommensteuerlichen Verpflichtungen. Der Betrieb einer PV-Anlage ab dem 01.01.2023 ist damit so einfach wie noch nie zuvor.

Der neue § 3 Nr. 72 EStG macht die steuerlichen Verpflichtungen obsolet

Wichtig | Soweit eine ab dem 01.01.2023 gelieferte bzw. installierte PV-Anlage nicht in den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 3 UStG fallen sollte (weil sie z. B. mit 50 kWp auf einer Gewerbeimmobilie installiert wurde), verbleibt es bei der bisherigen umsatzsteuerlichen Einordnung. Beim Erwerb fallen 19 Prozent Umsatzsteuer an. Der Unternehmer erhält sie als Vorsteuer zurück, wenn er die Regelbesteuerung anwendet. Erst nach Auslaufen des Berichtigungszeitraums i. S. v. § 15a Abs. 1 UStG sollten Überlegungen angestellt werden, ob die Anwendung der Kleinunternehmerregelung einen Vorteil bietet.

Vor- und Nachteile bei bereits bestehendem Unternehmen

Soweit bereits ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen besteht und der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit um den Betrieb einer unter § 12 Abs. 3 UStG fallenden PV-Anlage erweitert, ergeben sich grundsätzlich keine nennenswerten Vor- oder Nachteile. Denn es gilt nach wie vor die Regelbesteuerung und deshalb unterliegt z. B. der veräußerte Strom der Umsatzsteuer zu 19 Prozent. Zwar besteht aus dem Erwerb der PV-Anlage kein Vorsteuerabzug, da die Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 3 UStG null Prozent beträgt. Das ist aber auch nicht tragisch, weil der Unternehmer an den leistenden Unternehmer auch keine Umsatzsteuer entrichtet hat. Der Unternehmer wird damit nach wie vor nicht mit der Umsatzsteuer belastet.

Wichtig | Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist aufgrund der regelmäßig über der Grenze von 25.000 Euro (bis 2023: 22.000 Euro) liegenden Umsätze nicht möglich.

Ein Vorteil durch die Neuregelung ergibt sich jedoch dann, wenn bisher der Vorsteuerabzug nicht in voller Höhe möglich war. Insbesondere also dann, wenn der von der PV-Anlage erzeugte Strom ganz oder teilweise für eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende – andere – Tätigkeit des Unternehmers verwendet wird. Da in diesen Fällen die nicht abzugsfähige Vorsteuer bisher zu einer effektiven Belastung führte und diese ab dem 01.01.2023 entfällt, profitieren entsprechende Unternehmer vom umsatzsteuerlichen Nullsteuersatz.

So profitieren Unternehmer mit ...

■ Beispiel

Uwe betreibt einen Kfz-Handel und eine Versicherungsagentur in eigenen Räumlichkeiten. Im Jahr 2022 installiert er auf dem Dach des Gebäudes eine PV-Anlage mit 14 kWp für 10.000 Euro zzgl. 1.900 Euro Umsatzsteuer. Der erzeugte Strom wird voraussichtlich zu 20 Prozent in das Stromnetz eingespeist, zu 20 Prozent in dem Kfz-Handel und zu 60 Prozent in der Versicherungsagentur verbraucht.

Lösung: Die Umsätze als Versicherungsvertreter sind umsatzsteuerfrei (kein Vorsteuerabzug). Die Umsätze aus dem Kfz-Handel und die Außenumsätze aus der PV-Anlage (Einspeisevergütung) unterliegen der Umsatzsteuer zu 19 Prozent.

... nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten

Vorteil durch die
Neuregelung am
konkreten Beispiel
erklärt

Letztgenannte Umsätze berechtigen auch zum Vorsteuerabzug. Deshalb steht Uwe aus dem Erwerb der PV-Anlage ein einmaliger Vorsteuerabzug in Höhe von 760 Euro zu (1.900 Euro x 40 Prozent). Die restliche gezahlte Umsatzsteuer von 1.140 Euro (60 Prozent) ist nicht abzugsfähig und führt damit zu einer effektiven Belastung. Die PV-Anlage kostet Uwe damit effektiv 11.140 Euro (11.900 Euro ./. 760 Euro).

■ Abwandlung

Uwe installiert die PV-Anlage erst im Jahr 2023. Er bezahlt für diese 10.000 Euro zzgl. null Euro Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 3 UStG).

Lösung: Uwe kann einen Vorsteuerabzug in Höhe von 40 Prozent von null Euro beanspruchen und ist mit der Umsatzsteuer von 60 Prozent von null Euro belastet. Die Neuregelung führt für ihn im Vergleich zum Ausgangsfall zu einem Vorteil von 1.140 Euro. Denn die PV-Anlage kostet ihm nun lediglich 10.000 Euro.

PRAXISTIPP | Sollte das Unternehmen von Uwe nur die Tätigkeit als Versicherungsvertreter und Betreiber der PV-Anlage umfassen, kann regelmäßig auch die Kleinunternehmerregelung angewandt werden. Uwe kann dadurch sämtliche umsatzsteuerliche Verpflichtungen umgehen.

Nullsteuersatz
gilt hier nicht

Die Folgen für bis zum 31.12.2022 installierte PV-Anlagen

Für bis zum 31.12.2022 installierte bzw. gelieferte PV-Anlagen gilt weiterhin gemäß § 12 Abs. 1 UStG der Regelsteuersatz von 19 Prozent. Denn der gemäß § 12 Abs. 3 UStG auf null Prozent reduzierte Steuersatz gilt erst für Lieferungen und sonstige Leistungen ab dem 01.01.2023. Am bisherigen Procedere der Besteuerung ändert sich folglich nichts. Möchte der Unternehmer in den Genuss des Vorsteuerabzugs gelangen, muss er die Regelbesteuerung anwenden. Parallel ist er dann auch zur Abführung von Umsatzsteuer an das Finanzamt aus den Erlösen und zur Abgabe von Umsatzsteuervor- und Jahresanmeldungen verpflichtet. Denn diese Vorgänge unterliegen noch immer dem Regelsteuersatz von 19 Prozent und sind nicht nach § 12 Abs. 3 UStG begünstigt. Gleichmaßen unterliegen auch die ab dem 01.01.2023 ausgeführten unentgeltlichen Wertabgaben (dezentraler Stromverbrauch) dem Regelsteuersatz von 19 Prozent.

PRAXISTIPP | Soweit für die PV-Anlage jedoch ab dem 01.01.2023 z. B. Ersatzteile (neue Module/ein neuer Wechselrichter) benötigt werden, gilt für die Ersatzteile § 12 Abs. 3 UStG. Ein Vorsteuerabzug ergibt sich deshalb nicht.

Ersatzteillieferung
ab 2023 unterfällt
§ 12 Abs. 3 UStG

Für unentgeltliche
Wertabgaben ist der
fiktive Einkaufspreis
maßgebend

Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben

Führt der privat verbrauchte Strom zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2012, Az. XI R 3/10, Abruf-Nr. 130718). Bezieht der Betreiber also von einem Energieversorger zusätzlich Strom, dann liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen

Einkaufspreis als (fiktiver) Einkaufspreis anzusetzen ist. In diesem Fall ist also der von der PV-Anlage erzeugte und privat verbrauchte Strom mit dem Nettopreis je kWh für den regulär bezogenen Strom zu multiplizieren. Ein zu entrichtender Grundpreis ist anteilig zu berücksichtigen. Der sich ergebende Betrag unterliegt der Umsatzsteuer (vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 15 UStAE).

■ Beispiel

Peter betreibt eine umsatzsteuerpflichtige PV-Anlage und verbraucht von dem erzeugten Strom 1.100 kWh für private Zwecke. Zur Deckung des weiteren Strombedarfs von 4.000 kWh bezieht Peter Strom von einem Energieversorger für 0,25 Euro pro kWh (Brutto) zzgl. eines monatlichen Grundpreises von 6,55 Euro (Brutto); demnach 0,2266 Euro (Netto) pro kWh ($4.000 \text{ kWh} \times 0,25 \text{ Euro} + 6,55 \text{ Euro} \times 12 \text{ Monate} = 1.078,60 \text{ Euro} / [4.000 \text{ kWh} \times 1,19]$).

Lösung: Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer beträgt 249 Euro ($1.100 \text{ kWh} \times 0,2266 \text{ Euro}$) und die abzuführende Umsatzsteuer 47,31 Euro (19 Prozent).

So berechnet sich der fiktive Einkaufspreis

Wichtig | Sollte im Ausnahmefall der komplette Strombedarf alleine durch die PV-Anlage gedeckt werden, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des örtlichen Stromgrundversorgers inkl. eines anteiligen Grundpreises anzusetzen.

Bei vollständiger Autarkie ist ein anteiliger Grundpreis anzusetzen

Pauschaler Ansatz mit 0,20 Euro unzulässig

Daraus folgt auch, dass ein pauschaler Ansatz der unentgeltlichen Wertabgabe mit 0,20 Euro netto je kWh für umsatzsteuerliche Zwecke unzulässig ist. Die Praxis zeigt jedoch, dass viele Finanzbeamte einen entsprechenden Ansatz dennoch akzeptieren. Das liegt voraussichtlich daran, dass ein entsprechender Ansatz aus Vereinfachungsgründen für die Bewertung der ertragsteuerlichen Entnahme gewählt werden kann und so bisher Umsatz- und Einkommensteuer „im Gleichklang“ liefern. Einen Rechtsanspruch auf diese teilweise gehandhabte „Billigkeitsregelung“ gibt es jedoch nicht – zumal diese eindeutig gegen den klaren und unmissverständlichen Gesetzeswortlaut verstößt.

Finanzamt lässt pauschalen Ansatz aus Billigkeitsgründen aber teilweise zu

So umgehen Sie die Umsatzsteuer bei „Altanlagen“

Da neue, ab dem 01.01.2023 erworbene PV-Anlagen durch den Wegfall der Umsatzsteuer bessergestellt werden als „alte“ PV-Anlagen, überlegen viele Anlagenbetreiber, wie die Umsatzsteuer auch für alte PV-Anlagen umgangen werden kann. Das geht. Insbesondere vier Strategien sind denkbar:

Vier Strategien sind denkbar

1. Rückwirkend zur Kleinunternehmerregelung wechseln
2. Nach fünf Jahren zur Kleinunternehmerregelung wechseln
3. Die PV-Anlage an den Ehepartner verkaufen
4. Die PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entnehmen

1. Rückwirkend zur Kleinunternehmerregelung wechseln

Haben Sie gegenüber dem Finanzamt erklärt, dass Sie gemäß § 19 Abs. 2 S. 1 UStG auf die Besteuerung als Kleinunternehmer verzichten und zur Regelbesteuerung optieren, dann können Sie diese Erklärung gemäß Abschn. 19.2 Abs. 2 UStAE vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der ersten Steuerfestsetzung

Option zur Regelbesteuerung möglich

mit Wirkung für die Vergangenheit zurücknehmen. Regelmäßig also bis zum Ablauf der Einspruchsfrist für die Steuerfestsetzung des ersten Jahres. Das ist aber die wohl denkbar schlechteste Variante.

■ Beispiel

Arne hat am 15.03.2022 eine PV-Anlage für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro USt erworben. Er hat dem Finanzamt erklärt, dass er auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet. Am 15.01.2024 reicht er beim Finanzamt seine Umsatzsteuererklärung für 2022 ein. Es ergibt sich eine Erstattung. Das Finanzamt stimmt der Steueranmeldung am 07.02.2024 zu.

Lösung: Die Steuerfestsetzung für 2022 wird am 07.02.2024 wirksam (§ 168 AO), weshalb ohne Einspruchseinlegung gemäß § 355 Abs. 1 S. 2 AO mit Ablauf des 07.03.2024 Unanfechtbarkeit eintritt. Arne kann deshalb noch bis zum 07.03.2024 die Optionserklärung für die Regelbesteuerung widerrufen.

Vorteil: Arne muss rückwirkend seit Inbetriebnahme der PV-Anlage weder die Einspeisevergütung noch den dezentral verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterwerfen. Damit umgeht er alle umsatzsteuerlichen Verpflichtungen.

Nachteil: Arne ist in voller Höhe nicht mehr zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der PV-Anlage berechtigt, sodass diese für ihn zur Belastung wird (3.800 Euro). Zudem hat Arne für den Zeitraum, bis er seinen Netzbetreiber über die nun geltende Kleinunternehmerregelung informiert, die in den Einspeisevergütungen enthaltene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 S. 1 UStG an das Finanzamt abzuführen. Denn in den vom Netzbetreiber gezahlten Abschlägen ist aufgrund der gegenüber ihm deklarierten Umsatzsteuerpflicht Umsatzsteuer enthalten und diese wurde in den einzelnen Gutschriften gesondert ausgewiesen. Das gilt als unberechtigter Umsatzsteuerausweis i. S. v. § 14c UStG. Einzige Umgehung: Die Gutschriften werden berichtigt und es wird rückwirkend keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Dann wird allerdings der Netzbetreiber die von ihm zu viel gezahlte Vergütung fordern.

Hintergrund | Haben Sie zur Regelbesteuerung optiert und dies dem Netzbetreiber mitgeteilt, dann erhalten Sie von diesem die Einspeisevergütung lt. EEG zzgl. Umsatzsteuer ausgezahlt (z. B. 100 Euro zzgl. 19 Euro Umsatzsteuer). Wenden Sie hingegen die Kleinunternehmerregelung an, dann erhalten Sie die Einspeisevergütung lt. EEG ohne Umsatzsteuer ausgezahlt (z. B. 100 Euro zzgl. null Euro Umsatzsteuer). Da Sie die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen müssen, sind Sie effektiv in beiden Varianten gleich belastet. Deshalb müssen Sie, wenn Sie vom Netzbetreiber die Vergütungen zzgl. Umsatzsteuer erhalten haben – obwohl die Kleinunternehmerregelung gilt – die zu Unrecht erhaltene Steuer an das Finanzamt abführen (§ 14c UStG).

2. Nach fünf Jahren zur Kleinunternehmerregelung wechseln

Soll der lukrative Vorsteuerabzug erhalten bleiben, wird oft überlegt, erst nach fünf Jahren von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung zurückzukehren. Denn die Option zur Regelbesteuerung bindet den Unternehmer gemäß § 19 Abs. 2 S. 2 UStG für lediglich fünf Jahre. Dabei muss der Wechsel immer zu Beginn eines Kalenderjahrs erfolgen und spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahrs, für das er

Rückwirkender
Verzicht auf die
Kleinunternehmer-
regelung ...

... bringt Vor- und ...

... Nachteile mit sich

Umsatzsteuer trotz
Kleinunternehmer-
regelung ergibt sich
aus EEG-Umlage

Option zur Regelbe-
steuerung ist nur für
fünf Jahre bindend

gelten soll, gegenüber dem Finanzamt erklärt werden (§ 19 Abs. 2 S. 3 und 4 UStG). Eine bestimmte Form für den Wechsel sieht das Gesetz nicht vor.

■ Beispiel

Arne hat am 01.12.2022 eine PV-Anlage für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro Umsatzsteuer erworben und zur Regelbesteuerung optiert.

Lösung: Die Option bindet Arne für fünf Jahre, sodass er frühestens mit Wirkung zum 01.01.2027 zur Kleinunternehmerregelung zurückkehren kann.

Vorteil: Ab erfolgtem Wechsel muss Arne weder die Einspeisevergütung noch den dezentral (privat) verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterwerfen. Damit umgeht er ab sofort alle umsatzsteuerlichen Verpflichtungen.

Nachteile:

- Ein Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung bedeutet gemäß § 15a Abs. 7 UStG eine Änderung der Verhältnisse für den ursprünglichen Vorsteuerabzug. Ist der maßgebende Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG von fünf Jahren (Aufdachanlagen) bzw. zehn Jahren (dachintegrierte Anlagen) noch nicht abgelaufen, bedeutet das, dass ein Teil der zuvor erhaltenen Vorsteuer aus dem Anlagenerwerb an das Finanzamt zurückzahlen ist. Eigentlich ja kein Problem, da die Bindungsfrist zur Regelbesteuerung ja ebenfalls fünf Jahre beträgt. Doch falsch gedacht. Die in § 19 Abs. 2 UStG verankerte Bindungsfrist zur Regelbesteuerung erstreckt sich auf fünf Besteuerungsjahre (Kalenderjahre), während der Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG volle fünf Jahre (also 60 Monate lang) läuft. Wird – wie im Fall von Arne – bereits zum 01.01.2027 zur Kleinunternehmerregelung gewechselt, sind von dem Berichtigungszeitraum im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG erst 49 Monate abgelaufen. Das bedeutet, dass Arne an das Finanzamt Vorsteuern in Höhe von 697 Euro zurückzahlen hat (3.800 Euro/60 x 11 Monate). Damit ist ein Wechsel erst ab dem 01.01.2028 zu empfehlen.
- Das zweite Risiko bezieht sich auf den unberechtigten Steuerausweis i. S. v. § 14c Abs. 2 S. 1 UStG. Wird der Netzbetreiber nicht über die ab dem Wechsel geltende Kleinunternehmerregelung informiert, dann zahlt dieser weiterhin die EEG-Vergütung zzgl. Umsatzsteuer aus. Zutreffend wäre es jedoch, dass er die Vergütung ab sofort als Nettobetrag auszahlt und die Gutschriften entsprechend um 19/119 reduziert (Anteil Umsatzsteuer). Da Kleinunternehmer in Rechnungen keine Umsatzsteuer offen ausweisen dürfen (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG), wird der ausgewiesenen Betrag nach § 14c Abs. 2 S. 1 UStG von Anlagenbetreiber geschuldet. Zwar werden die Gutschriften durch den Netzbetreiber erstellt und abgerechnet. Allerdings gelten diese Gutschriften auch gegenüber dem Betreiber, wenn dieser den Gutschriften nicht widerspricht (§ 14 Abs. 2 S. 2 und 3 UStG).

Nach fünf Jahren ...

... ist der Wechsel ...

... zur Kleinunternehmerregelung wieder möglich

Wechsel kann auch Nachteile mit sich bringen

3. Verkauf der PV-Anlage an den Ehepartner

Betreiber von „alten“ PV-Anlagen können diese auch ab dem 01.01.2023 an den Ehepartner oder eine andere nahestehende Person verkaufen. In diesem Fall wird der bisherige Betreiber zum Lieferanten von PV-Anlagen, sodass der Erlös für die PV-Anlage unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG eine Umsatzsteuer von null Euro auslöst. Parallel bleibt der ursprüngliche Vorsteuerabzug erhalten. Es ergibt sich auch keine Vorsteuerberichtigung

Verkauf unterfällt § 12 Abs. 3 UStG

i. S. v. § 15a UStG, da die Lieferung an den Erwerber zum Steuersatz von null Prozent umsatzsteuerpflichtig ist. Ziel der Gestaltung: Im Anschluss wendet die die PV-Anlage erwerbende Person die Kleinunternehmerregelung an, so dass ab sofort weder die Einspeiseerlöse noch der privat verbrauchte Strom der Besteuerung unterliegen.

■ Beispiel

Arne hat am 01.07.2022 eine PV-Anlage für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro USt erworben und wendet die Regelbesteuerung an. Zum 01.07.2024 veräußert Arne die PV-Anlage an seine Ehegattin Beate für 19.000 Euro zzgl. null Euro USt. Ab dem 01.07.2024 betreibt damit Beate die PV-Anlage. Sie wendet für Zwecke der Umsatzbesteuerung die Kleinunternehmerregelung an (§ 19 Abs. 1 UStG).

Lösung: Arne muss für den 01.07.2022 bis 30.06.2024 den privat verbrauchten Strom und die Einspeisevergütungen mit 19 Prozent versteuern und ist zum Vorsteuerabzug (3.800 Euro) berechtigt. Der Verkauf der PV-Anlage an Beate löst eine Umsatzsteuer von null Euro aus (§ 12 Abs. 3 UStG). Da Beate im Rahmen des eigenen Unternehmens die Kleinunternehmerregelung anwendet, unterliegen bei Beate ab dem 01.07.2024 weder die Einspeisevergütung noch der privat verbrauchte Strom der Umsatzsteuer.

PRAXISTIPPS | Von diesem „Gestaltungsmodell“ sollten Sie die Finger lassen.

- Denn zum einen handelt es sich bei dem Verkauf der PV-Anlage regelmäßig gemäß § 1 Abs. 1a UStG um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (vgl. auch Abschn. 1.5 Abs. 10 UStAE), sodass bereits aus diesem Grund (und nicht wegen § 12 Abs. 3 UStG) keine Umsatzsteuer anfällt. Wendet der die PV-Anlage erwerbende Ehepartner dann die Kleinunternehmerregelung an, so kommt es zu einer Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i. S. v. § 15a Abs. 7 UStG. Ist der Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG von fünf Jahren (Aufdachanlagen) bzw. zehn Jahren (dachintegrierte Anlagen) noch nicht abgelaufen, kommt es zu einer ungewollten und hohen Vorsteuerrückforderung des Finanzamts. Im Fall von Arne und Beate würde die „Gestaltung“ bedeuten, dass das Finanzamt von Beate Vorsteuern in Höhe von 2.280 Euro zurückfordern wird (Vorsteuerabzug bisher 3.800 Euro; Berichtigungszeitraum fünf Jahre und davon sind zwei Jahre abgelaufen; Ermittlung Berichtigungsbetrag: 3.800 Euro/5 Jahre x 3 Jahre). Eine Veräußerung rentiert sich daher erst nach Auslaufen des Berichtigungszeitraums.
- Zum anderen muss der Netzbetreiber über den Wechsel des Betreibers und den Wechsel der Besteuerungssystematik informiert werden, damit künftige Gutschriften gegenüber der die PV-Anlage erwerbenden Person ausgestellt und hierin keine USt ausgewiesen wird. Andernfalls wird die in den Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer vom Anlagenbetreiber gemäß § 14c Abs. 2 S. 1 UStG geschuldet.

4. Entnahme der Anlage aus dem Unternehmensvermögen

Diese Gestaltung ist zur Optimierung der Umsatzsteuerbelastung geeignet. Ziel ist es hierbei, die vor dem 01.01.2023 erworbene und aufgrund des lukrativen Vorsteuerabzugs zu 100 Prozent dem Unternehmensvermögen zugeordnete PV-Anlage ab dem 01.01.2023 aus dem Unternehmensvermögen zu entnehmen.

Ehepartner wird
Betreiber der
PV-Anlage

Vorsicht: Verkauf ist
Geschäftsver-
äußerung im Ganzen

Überführung vom
BV ins PV ...

Der Vorteil: Die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, ist zwar gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 i. V. m. S. 2 UStG als unentgeltliche Wertabgabe umsatzsteuerbar und mangels Steuerbefreiung auch umsatzsteuerpflichtig. Allerdings unterliegt die ab dem 01.01.2023 erfolgte Entnahme unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG dem neuen Nullsteuersatz, sodass die Entnahme tatsächlich keine Umsatzsteuer auslöst (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010, Abruf-Nr. 234002, Rz. 7). Der vorangegangene volle Vorsteuerabzug bleibt dem Anlagenbetreiber hingegen erhalten, da sich die maßgebenden Verhältnisse für diesen Vorsteuerabzug nicht geändert haben. Ebenfalls erfolgt keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, da keiner der dort genannten Tatbestände einschlägig ist (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Rz. 2).

... löst keine
Umsatzsteuer aus

■ Beispiel

Arne hat am 01.07.2022 für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro USt eine PV-Anlage erworben und wendet die Regelbesteuerung an. Da er die Anlage aufgrund eines Batteriespeichers fast ausschließlich privat nutzt, entnimmt er die komplette Anlage zum 01.07.2024 aus seinem Unternehmensvermögen.

Lösung: Arne muss für den Zeitraum vom 01.07.2022 bis zum 30.06.2024 den privat verbrauchten Strom und die Einspeisevergütungen mit 19 Prozent versteuern und ist zum Vorsteuerabzug (3.800 Euro) berechtigt. Die Entnahme der PV-Anlage löst null Euro Umsatzsteuer aus (§ 12 Abs. 3 UStG). Es kommt nicht zur Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG und auch nicht zur Rückforderung der bereits erhaltenen Vorsteuern.

Wichtig | Wurde die PV-Anlage ab Erwerb zu mindestens zehn Prozent für unternehmerische Zwecke verwendet (Einspeisung), bestand ein Wahlrecht, die Anlage in vollem Umfang dem Unternehmen zuzuordnen (Abschn. 15.2c UStAE und § 15 Abs. 1 S. 2 UStG). Dieses Wahlrecht wurde bei Altanlagen in nahezu allen Fällen ausgeübt, damit die volle Vorsteuer vom Finanzamt erstattet wird. Soll diese Anlage nun dem Unternehmensvermögen entnommen werden, dann muss eine Entnahme erklärt werden. Zudem ist nach erfolgter vollständiger Zuordnung zum Unternehmensvermögen nur eine vollständige Entnahme aus dem Unternehmensvermögen möglich. Eine anteilige Entnahme (z. B. nur der privat genutzte Anteil von 70 Prozent) ist nicht zulässig (BMF, 27.02.2023, Rz. 7 und Abschn. 3.2 Abs. 3 Nr. 1 S. 4 UStAE).

Anlage kann nur
unter bestimmten
Voraussetzungen
entnommen werden

Damit jedoch eine vollständige Entnahme aus dem Unternehmensvermögen erfolgen kann, muss gemäß Abschn. 3.2 Abs. 3 Nr. 1 S. 3 UStAE die PV-Anlage zukünftig (also ab dem Entnahmedatum) voraussichtlich zu mehr als 90 Prozent für nichtunternehmerische Zwecke (dezentraler Verbrauch des Stroms) verwendet werden. Oder mit anderen Worten: Von der erzeugten Strommenge dürfen nur weniger als zehn Prozent in das Energienetz eingespeist und damit an den Netzbetreiber verkauft werden. Andernfalls verbleibt es bei der vollständigen Zuordnung zum Unternehmensvermögen. Von einer zukünftig voraussichtlich zu mehr als 90-prozentigen Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke ist auszugehen, wenn der Betreiber beabsichtigt, zukünftig mehr als 90

Dreh- und Angel-
punkt ist die private
Nutzung zu mindes-
tens 90 Prozent

Bei Batteriespeicher,
Wallbox oder
Wärmepumpe ...

Prozent des mit der Anlage erzeugten Stroms für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden. Diese Voraussetzung wird erfüllt, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 Prozent nahelegt (Prognose). Aus Vereinfachungsgründen ist hiervon bereits pauschal auszugehen, wenn ein Teil des mit der Anlage erzeugten Stroms z. B. in einer Batterie gespeichert wird. Das bedeutet, dass in dem Fall eine Prüfung der Grenze von 90 Prozent entfällt (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Rz. 5). Gleiches gilt pauschalierend auch, wenn der erzeugte Strom für die nicht nur gelegentliche Ladung in einem nicht dem Unternehmen zugeordneten E-Fahrzeug oder den Betrieb einer nicht dem Unternehmen zugehörigen Wärmepumpe verwendet wird (BMF, Schreiben vom 30.11.2023). Entsprechende Regelungen fanden sich bis zum Ergehen des BMF-Schreibens lediglich in den FAQ des BMF.

... lässt Finanz-
verwaltung
Vereinfachung zu

■ Beispiel

Arne hat 2022 eine PV-Anlage mit Batteriespeicher installiert. Laut seinen Aufzeichnungen werden von dem erzeugten Strom etwa 80 Prozent für private Zwecke verbraucht. Die restlichen 20 Prozent werden eingespeist.

Lösung: Grundsätzlich ist keine Entnahme der Anlage aus dem Unternehmen möglich, da die unternehmensfremde Nutzung nur 80 und nicht mehr als 90 Prozent beträgt. Aufgrund der Vereinfachungsregelung des BMF kann dennoch die komplette PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entnommen werden.

Entnahme gegen-
über dem Finanzamt
stets deklarieren

PRAXISTIPP | Damit die PV-Anlage vollständig das Unternehmensvermögen verlässt und infolge dessen keine Besteuerung des dezentral (privat) verbrauchten Stroms mehr erfolgt, muss die Entnahme der PV-Anlage unter Angabe des Zeitpunkts der Entnahme gegenüber dem Finanzamt deklariert werden. Da eine Entnahme nur zum aktuellen Zeitpunkt erfolgen kann (eine Entnahme setzt eine tatsächliche Handlung voraus), scheidet eine rückwirkende Entnahme auf den 01.01.2023 grundsätzlich aus. Die Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen kann dabei in der Umsatzsteuervoranmeldung in der Zeile 14 oder in der Jahreserklärung in der Zeile 29 erklärt werden. Da die Entnahmeerklärung jedoch keiner besonderen Form bedarf, kann die Entnahme auch in Form eines Schreibens, einer Mail oder einer sonstigen Nachricht über ELSTER deklariert werden. Ab dem Datum der Entnahmeerklärung verlässt die PV-Anlage dann das Unternehmensvermögen, vorausgesetzt die mehr als 90-prozentige unternehmensfremde Nutzung kann nachgewiesen werden oder diese wird pauschal unterstellt (Batteriespeicher). Ab dem Entnahmetag unterliegt der private Verbrauch nicht mehr der Besteuerung. Auch eine mündliche Entnahme ist theoretisch denkbar, aus Nachweisgründen ist davon jedoch abzuraten.

Wichtig | Im Schreiben vom 30.11.2023 führt das BMF in Rz. 4 jedoch aus, dass eine bis zum 11.01.2024 gegenüber dem Finanzamt erklärte Entnahme bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG ausnahmsweise auch rückwirkend zum 01.01.2023 erfolgen konnte. Diese Frist ist allerdings mittlerweile abgelaufen und kann derzeit nicht mehr genutzt werden.

Umsatzsteuerpflicht
besteht weiterhin

Durch die vollständige Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmen wird zwar der privat verbrauchte Strom nicht mehr als unentgeltliche Wertabgabe i. S. v. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG besteuert. Der an den Netzbetreiber gelieferte

Strom unterliegt jedoch weiterhin der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz. Die hierauf entfallende Umsatzsteuer ist wie bisher an das Finanzamt abzuführen; sämtlichen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen ist nachzukommen. Zudem ist der Anlagenbetreiber ab dem Zeitpunkt der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen nur noch eingeschränkt zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen berechtigt. Maßgeblich für den anteiligen Vorsteuerabzug ist der tatsächliche, nicht der für die Entnahme unterstellte, Anteil der unternehmerischen Nutzung. Direkt der unternehmerischen Tätigkeit zuordenbare Aufwendungen (z. B. Kosten für den Steuerberater zur Erstellung der Umsatzsteuererklärung) sind voll abzugsfähig (FAQ des BMF zu den umsatzsteuerlichen Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen, Stand 23.06.2023, Frage 19). Erst nach Ablauf des fünfjährigen Bindungszeitraums für die Option zur Regelbesteuerung kann ohne negative Konsequenzen zurück zur Kleinunternehmerregelung gewechselt werden (§ 19 Abs. 2 UStG). Wird nach erfolgter Entnahme der PV-Anlage und Ablauf der Bindungsfrist von fünf Jahren die Kleinunternehmerregelung angewandt, dann entfällt auch eine Besteuerung der erhaltenen Einspeisevergütungen.

Das passiert mit dem an den Netzbetreiber gelieferten Strom

Was ist mit dem künftigen Vorsteuerabzug nach der Entnahme?

Nach der Entnahme unterliegt der privat verbrauchte Strom nicht mehr der Besteuerung. Anders sieht das bei den Einspeisevergütungen des Netzbetreibers aus. Hier stellt das BMF ausdrücklich klar, dass weiterhin 19 Prozent Umsatzsteuer abzuführen sind. Einen Ausweg bietet zwar die Kleinunternehmerregelung. Zu dieser kann jedoch erst nach Auslaufen der fünfjährigen Bindungsfrist (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG) zurückgekehrt werden. Die Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmen verkürzt diesen Zeitraum nicht.

Das gilt für Einspeisevergütungen des Netzbetreibers

Es stellt sich aber die Frage, ob und inwieweit für künftige Leistungen ein Vorsteuerabzug zulässig ist. Hierzu führt das neue BMF-Schreiben aus, dass dieser unter den normalen Voraussetzungen des § 15 UStG weiterhin zulässig ist – allerdings nur im Umfang der verbleibenden unternehmerischen Nutzung. Wird der von der entnommenen PV-Anlage erzeugte Strom also tatsächlich zu 80 Prozent privat genutzt und zu 20 Prozent an den Netzbetreiber geliefert, ist ein Vorsteuerabzug im Umfang von 20 Prozent möglich [Abschn. 15.2c Abs. 3 UStAE].

Neu- und Altanlagen: Das gilt für den „Mieterstrom“

Veräußert der Betreiber einen Teil des erzeugten Stroms an seine Mieter, dann stellt sich die Frage, ob auf diese Lieferungen Umsatzsteuer anfällt.

Mieterstrom und Umsatzsteuer

Umsatzsteuerfreie Vermietung und deren Nebenleistungen

Vermieten Sie ein Wohnhaus, so sind die Mieteinnahmen gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Steuerbefreiung erstreckt sich nicht bloß auf die Kaltmieten. Sie umfasst auch die damit in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen. Typischerweise sind daher neben den Mieten auch die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit (Warm) Wasser, die Flur- und Treppenreinigung, die Überlassung von Waschmaschinen, die Treppenbeleuchtung sowie die Lieferung von Strom als Nebenleistungen zur steuerfreien Vermietung ebenfalls von

der Umsatzsteuer befreit (Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE). Lediglich die Lieferung von Heizgas und Heizöl stellt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine eigenständige Hauptleistung dar. Zudem besteht bei der Vermietung an Privatpersonen keine Möglichkeit, um zur Umsatzsteuer zu optieren (§ 9 Abs. 1 UStG).

Produzierter Strom einer PV-Anlage als Nebenleistung

Installieren Sie auf einem steuerfrei vermieteten Objekt eine PV-Anlage und sind Abnehmer des Stroms die Mieter, handelt es sich bei der Lieferung des Stroms also nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung um eine Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Vermietung. Das heißt zwar einerseits, dass Sie das Entgelt des Mieters für die Stromlieferung brutto wie netto erhalten und keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen müssen. Andererseits heißt das aber auch, dass

- Sie aus den Installationskosten für die PV-Anlage insoweit keinen Vorsteuerabzug geltend machen können, wie steuerfreie Umsätze getätigt werden (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG) und
- bei einer Änderung der Stromnutzung – zum Beispiel einer Erhöhung der Nutzung durch den Mieter und damit verbundener geringeren umsatzsteuerpflichtigen Einspeisung in das Stromnetz – eine Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug nach § 15a UStG eintreten kann.

Neues vom BFH: Umsatzsteuerpflicht für Stromlieferung ist möglich

Die bisher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung wird vom BFH (Urteil vom 17.07.2024, Az. XI R 8/21, Abruf-Nr. 243963) nicht geteilt. Denn die Lieferung von Strom an Mieter kann unter strengen Voraussetzungen als eigenständige Hauptleistung angesehen werden. Infolge dessen unterliegt die Stromlieferung nicht der Steuerbefreiung und stellt einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang dar. Verzichtet der Vermieter auf die Kleinunternehmerregelung (§ 19 Abs. 1 UStG) oder gilt diese aufgrund anderer unternehmerischer Tätigkeiten des Vermieters ohnehin nicht, dann wird die Umsatzsteuer auch erhoben und der Vermieter ist zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Damit liegt der BFH auf einer Linie mit dem EuGH. Denn dieser entschied bereits früher, dass eine Stromlieferung an den Mieter als von der Vermietung getrennte eigenständige Hauptleistung angesehen werden kann (z. B. EuGH, Urteil vom 16.04.2024, Rs. C-42/14, Abruf-Nr. 144863).

Voraussetzung für diese steuerpflichtigen „Mieterstrommodelle“ ist allerdings, dass der Mieter die Möglichkeit haben muss, den Stromlieferanten auszuwählen. Das bedeutet für die Praxis, dass es nicht genügt, mit dem Mieter über den von der PV-Anlage erzeugten und vom Mieter verbrauchten Strom einfach abzurechnen. Dieser Umsatz wäre als Nebenleistung zur steuerfreien Wohnraumüberlassung einzuordnen. Vielmehr muss ein gesonderter Strombelieferungsvertrag mit dem Mieter geschlossen werden. Aufgrund dieses Vertrags hat der Mieter monatliche Abschläge für den gelieferten Strom zu entrichten und es ist nach einem Belieferungsjahr mit einer Endabrechnung über die tatsächlich gelieferte Strommenge abzurechnen. Das erfordert meistens die Anbringung gesonderter Stromzähler. Zudem gibt der Vertrag dem Mieter die Möglichkeit, den Strombelieferungsvertrag unabhän-

Fiskus sah auch bei Stromlieferung eine steuerfreie ..

... den Vorsteuerabzug ausschließende Nebenleistung

BFH sieht die Sache anders als die Finanzverwaltung

Auch für den EuGH kann die Stromlieferung die Hauptleistung sein

Gesonderter Strombelieferungsvertrag mit dem Mieter erforderlich

gig vom Mietvertrag zu kündigen und sich am regulären Markt („normale“ Stromlieferanten) mit Strom zu versorgen. Der Mieter hat also eine freie Wahl für den Stromversorger.

Wichtig | Wird in dem Strombelieferungsvertrag festgelegt, dass der Mieter im Falle einer Vertragskündigung etwaige Umbaukosten der Zähler zu tragen hat, ist das für die Beurteilung der Stromlieferung als eigenständige Hauptleistung unbeachtlich. Die rein faktisch bestehende Wechselmöglichkeit ist ausreichend.

In diesen Fällen können Sie von dem neuen Urteil profitieren

In der Theorie ist es ganz einfach: Sie vermieten eine Wohnung an einen Mieter, installieren auf dem Dach eine PV-Anlage, schließen mit dem Mieter einen Strombelieferungsvertrag ab und verzichten auf die Kleinunternehmerregelung. Schon unterliegt das Entgelt für die Stromlieferung der Umsatzsteuer – und Sie sind zum Vorsteuerabzug berechtigt. So einfach, so gut – aber nicht lukrativ. Denn wenn Sie seit 2023 auf dem Dach eines Mietobjekts eine PV-Anlage installieren lassen, beträgt die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer null Prozent (§ 12 Abs. 3 UStG). Effektiv erlangen Sie also keinen Vorteil, sondern einen Nachteil: Die Vorsteuer beträgt noch immer null Euro aber nun müssen Sie von den gesonderten Zahlungen des Mieters für den Strom 19/119 Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Das war in dem vom BFH entschiedenen Fall noch anders, weil dort die PV-Anlage zu 19 Prozent geliefert wurde und sich somit ein Vorsteuerabzug ergab.

Profitieren können Sie aber in zwei anderen Fällen:

1. Sie haben die PV-Anlage vor dem 01.01.2023 installiert und bereits Ihrem Unternehmensvermögen zugeordnet. In diesem Fall unterlag die Lieferung der PV-Anlage an Sie der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz, aber Sie konnten insoweit, wie Sie den Strom für die umsatzsteuerfreie Lieferung des Stroms an den Mieter nutzten, keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Schließen Sie jedoch nun mit dem Mieter entsprechende Vereinbarungen ab und behandeln Sie deshalb die Strombelieferung als umsatzsteuerpflichtigen Vorgang, dann liegt eine Änderung der Verhältnisse i. S. v. § 15a Abs. 1 UStG vor. Das bedeutet konkret: Solange der Berichtigungszeitraum von fünf Jahren noch läuft, können Sie Monat für Monat 1/60-tel der ursprünglich für die Installation der PV-Anlage aufgewandten Umsatzsteuer als Vorsteuer zurückfordern.
2. Sie vermieten die Immobilie an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer und installieren auf dem Gebäude eine PV-Anlage mit einer Leistung von mehr als 30 kWp. In diesem Fall wird Ihnen der Installateur für die PV-Anlage nämlich 19 Prozent Umsatzsteuer berechnen, weil die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG nicht vorliegen. Diese Umsatzsteuer möchten Sie natürlich vom Finanzamt zurückfordern. Weil der mietende Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, können Sie hinsichtlich der Vermietung nicht zur Umsatzsteuer optieren (§ 9 Abs. 1 und 2 UStG). Aber wenn Sie nach Maßgabe der BFH-Rechtsprechung einen gesonderten Strombelieferungsvertrag für den von der PV-Anlage erzeug-

Seit 2023 gelten andere Spielregeln als zu Zeiten des BFH-Urteils

Die zielführende Gestaltung bei Anlagenerwerb vor 2023

Vermietung an nicht zum vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer

Eigenständiger
Strombelieferungs-
vertrag führt zum
Ziel

ten und vom Mieter verbrauchten Strom abschließen, können Sie genau diesen Vorgang als umsatzsteuerpflichtig behandeln und so die für die Installation gezahlte Vorsteuer zurückholen.

Wichtig | Natürlich wird der Mieter die von ihm zu tragende Umsatzsteuer für die Strombelieferung in den Strompreis einpreisen, sodass der Ihnen zufließende Nettostrompreis geringer ausfällt als bei einer umsatzsteuerfreien Lieferung. Diesen Umstand gleicht der hohe Vorsteuerabzug aber mehr als aus. Zudem können Sie nach Ablauf des § 15a-UStG-Zeitraums von fünf Jahren die Strombelieferung durch eine Änderung der Vereinbarungen wieder als Nebenleistung zur Vermietung umstellen und so später die Umsatzsteuer umgehen.

PV-ANLAGE

Mieterstrom und Mieterstrommodell: So ist steuerlich abzurechnen

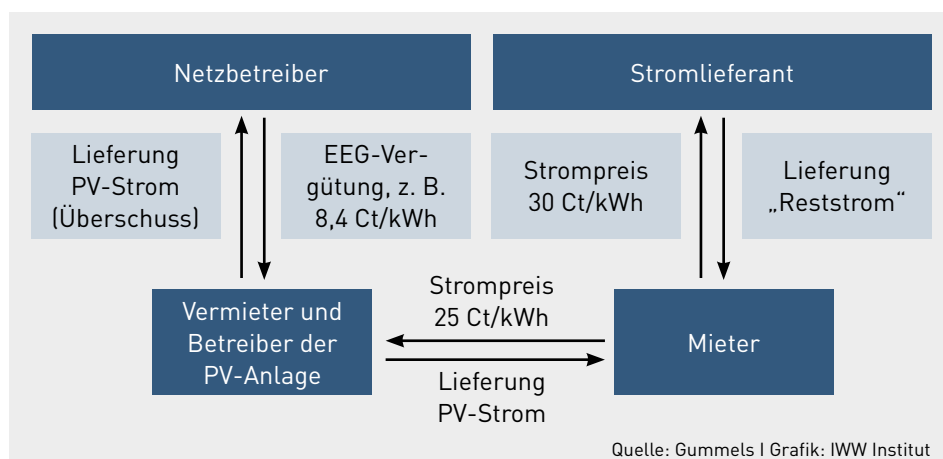
| Viele Vermieter versorgen ihre Mieter mit Strom, der von einer PV-Anlage produziert wird. Dabei wird entweder nur der produzierte Strom geliefert oder der Mieter wird vom Vermieter komplett mit Strom versorgt (Mieterstrommodell). Doch was gilt eigentlich für die Besteuerung, vor allem mit Blick auf die Umsatzsteuer? Handelt es sich um eine Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung oder um eine eigenständige umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung? SSP klärt auf. |

Szenario 1: Mieterstrom ohne Wahlmöglichkeit des Mieters

In diese Fallgruppe sind wohl die meisten PV-Anlagen auf Vermietungsobjekten einzuordnen.

So funktioniert das Modell

Der Vermieter installiert auf der Immobilie eine PV-Anlage und verkauft den Strom vorrangig an den Mieter. Der Kaufpreis für jede kWh kann dabei frei verhandelt werden. In der Praxis liegt er regelmäßig etwas unter dem günstigsten Preis am Markt, damit die Stromlieferung sowohl für den Vermieter als auch für den Mieter vorteilhaft ist (Grafik unten: 25 Ct/kWh). Erzeugter – vom Mieter nicht genutzter – Strom wird an den Netzbetreiber veräußert (EEG-Vergütung, Grafik unten: 8,4 Ct/kWh). Produziert die PV-Anlage keinen bzw. nicht genügend Strom, muss der Mieter am Markt Strom zukaufen. Dafür schließt er einen normalen Stromvertrag ab (Grafik unten: 30 Ct/kWh).



PRAXISTIPP | Dieses Modell wird meistens ohne Wahlrecht für den Mieter umgesetzt. Das heißt: Der Mieter wird für die Dauer des Mietverhältnisses vertraglich verpflichtet, den Strom zu den vereinbarten Konditionen abzunehmen. Dabei wird die verbrauchte Strommenge typischerweise durch gesonderte Zähler ermittelt. Weil der Strompreis regelmäßig unterhalb des Marktpreises liegt, ist die vertragliche Abnahmepflicht für den Mieter jedoch oft nicht nachteilig, sondern gewünscht.

Vermieter verkauft PV-Anlagenstrom vorrangig an seine Mieter ...

... und speist übrigen Reststrom gegen Entgelt ins Netz ein

Abnahmepflicht der Mieter Bestandteil des Mietvertrags

Stromversorgung
ist Nebenleistung
zur Vermietung ...

... und kann je nach
Mietverhältnis
umsatzsteuerfrei ...

... oder umsatz-
steuerpflichtig sein

So wird die Strom-
lieferung bei der
Vermietung eines
Einfamilienhauses ...

... umsatzsteuerlich
gehandhabt

So ist das Modell steuerlich einzuordnen

Für die Besteuerung ist der zwischen dem Vermieter und dem Mieter bestehende Mietvertrag von entscheidender Bedeutung. Das liegt daran, dass zwischen der Vermietung und der Stromversorgung eine Verknüpfung besteht und die Stromversorgung als Nebenleistung zur Vermietung angesehen wird (Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE). Konkret bedeutet das Folgendes:

- **Umsatzsteuerfreie Vermietung:** Ist die Vermietung lt. § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG umsatzsteuerfrei, gilt die Steuerbefreiung auch für den gelieferten Strom als Nebenleistung. Das ist in der Praxis typischerweise der Fall bei
 - der langfristigen Vermietung von Wohnraum oder
 - der Vermietung von Gewerbeimmobilien an Unternehmer, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (z. B. Ärzte).
- **Umsatzsteuerpflichtige Vermietung:** Unterliegt die Vermietung hingegen der Umsatzsteuer, weil sich § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG nicht anwenden lässt, gilt die Steuerpflicht auch für die Stromlieferung. Diese unterliegt der Besteuerung zum Regelsteuersatz von 19 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG). Das ist typischerweise der Fall
 - bei einer kurzfristigen Vermietung von Wohnraum (z. B. Hotel) oder
 - bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien an einen anderen Unternehmer, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn eine Option i. S. v. § 9 UStG ausgeübt wurde (z. B. Vermietung einer Gewerbefläche an einen Einzelhändler).

■ Beispiel 1

Ein Vermieter vermietet umsatzsteuerfrei ein EFH, auf dem Dach hat er eine PV-Anlage installiert. Die Anlage hat 2024 10.000 kWh Strom erzeugt, von denen 2.500 kWh an den Mieter geliefert und 7.500 kWh ins Stromnetz eingespeist wurden. Mit dem Mieter wurde vereinbart, dass der Strom mit 25 Ct/kWh zu bezahlen ist. Die EEG-Vergütung für die Einspeisung beträgt 8,4 Ct/kWh.

Lösung: Vom Netzbetreiber erhält der Vermieter eine EEG-Vergütung von netto 630 Euro (7.500 kWh x 8,4 Ct). Dieser Verkauf unterliegt der Umsatzsteuer, sodass sich die EEG-Vergütung um 19 Prozent auf 749,70 Euro erhöht. Diese Umsatzsteuer muss der Vermieter ans Finanzamt abführen. Er ist aber parallel für diesen Anteil (75 Prozent) zum Vorsteuerabzug berechtigt. Gegenüber dem Mieter ist der Strom umsatzsteuerfrei abzurechnen, sodass der Mieter netto wie brutto 625 Euro zu bezahlen hat (2.500 kWh x 25 Ct). Für diesen Anteil (25 Prozent) besteht für den Vermieter kein Vorsteuerabzug.

PRAXISTIPP | Ob der Strom mit dem Mieter innerhalb der Nebenkostenabrechnung oder separat abgerechnet wird, spielt keine Rolle. Die Lieferung ist in jedem Fall als Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Vermietung steuerfrei. Möchte der Vermieter die Umsatzsteuer umgehen (im Beispiel: EEG-Vergütung), kann er die Kleinunternehmerregelung nutzen (§ 19 Abs. 1 UStG). In diesem Fall wird die auszuzahlende EEG-Vergütung aber nicht mehr um die Umsatzsteuer erhöht und der Vermieter ist nicht mehr zum teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt.

Ertragsteuerlich ist zu differenzieren, weil der Stromverkauf nicht der Vermietung zugeordnet werden kann. Damit besteht zum einen die Vermietung (§ 21 EStG) und zum anderen der Gewerbebetrieb PV-Anlage (§ 15 EStG). Sollte der Betrieb der PV-Anlage unter die in § 3 Nr. 72 EStG verankerte Steuerbefreiung fallen, sind alle Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit der PV-Anlage steuerfrei. Diese Steuerbefreiung umfasst also nicht nur die EEG-Vergütung, sondern auch die Zahlungen des Mieters für den von ihm verbrauchten Strom. Parallel können für den steuerfreien Gewerbebetrieb keine Betriebsausgaben abgesetzt werden. Der Vorteil: Der Betrieb der PV-Anlage hat keine steuerliche Relevanz, sodass für Zwecke der Besteuerung kein Gewinn zu ermitteln ist (§ 3 Nr. 72 S. 2 EStG).

Das gilt bei der Ertragsbesteuerung

PRAXISTIPP | Handelt es sich beim Mieter um eine Privatperson, kann diese die Stromkosten steuerlich nicht geltend machen. Handelt es sich hingegen um einen Unternehmer, der den Strom für seinen Betrieb verwendet, berechtigt die Zahlung zum Betriebsausgabenabzug. Soweit die Lieferung der Umsatzsteuer unterliegt und der Mieter zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er bei Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung auch den Vorsteuerabzug beanspruchen.

Mieter zum Vorsteuerabzug berechtigt?

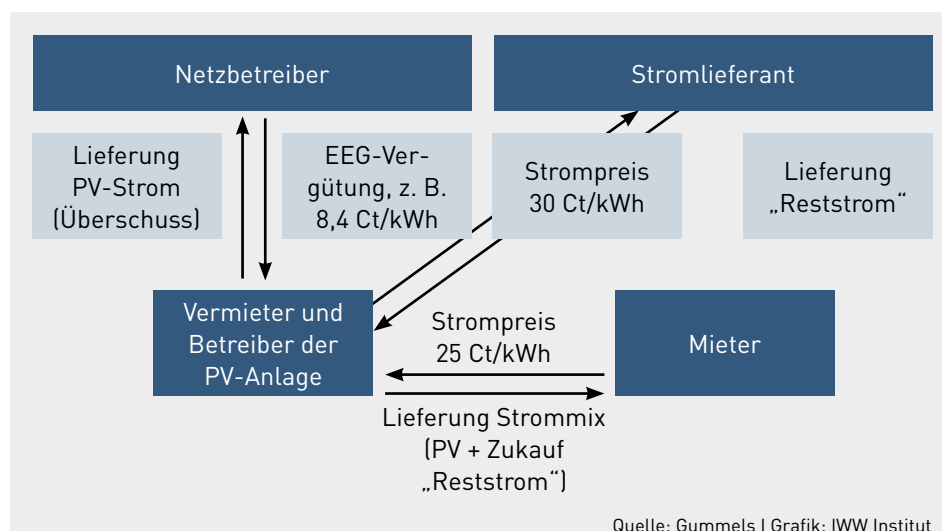
Szenario 2: Das Mieterstrommodell – ohne Förderung

Beim Mieterstrommodell versorgt der Vermieter den Mieter nicht nur mit Strom aus der PV-Anlage, sondern mit dem kompletten benötigten Strom.

So funktioniert das Mieterstrommodell ohne Förderung

Weil die PV-Anlage nicht immer genügend Strom produziert und auch die Kapazität eines Batteriespeichers ausgeschöpft sein kann, muss der Vermieter also zusätzlich einen Stromvertrag mit einem regulären Marktanbieter abschließen, um den erforderlichen „Reststrom“ einzukaufen. Damit bezahlt der Mieter den von ihm benötigten Strom nur an den Vermieter. Grundsätzlich kann auch hier der Strompreis zwischen Vermieter und Mieter frei vereinbart werden, wobei in der Praxis regelmäßig ein Betrag leicht unter dem Marktpreis gewählt wird, um sowohl einen Vorteil für den Mieter als auch für den Vermieter zu gewährleisten.

Vermieter muss zur „Stromlückenabdeckung“ ...



Quelle: Gummels | Grafik: IWW Institut

... Stromvertrag mit regulärem Marktanbieter schließen

Umsatzsteuerlich
gibt es gegenüber
Erstfall keine
Besonderheiten

PRAXISTIPP | Auch dieses Modell wird typischerweise ohne Wahlrecht für den Mieter umgesetzt. Das heißt: Der Mieter ist für die Dauer des Mietverhältnisses vertraglich verpflichtet, den vom Vermieter bereitgestellten Strommix (PV-Anlage + Zukauf der Reststrommenge) zu den vereinbarten Konditionen abzunehmen.

So ist das Mieterstrommodell steuerlich einzuordnen

Hinsichtlich der Umsatzbesteuerung bestehen keine Unterschiede im Vergleich zum Ausgangsfall. Damit ist bezogen auf den Stromverkauf an den Mieter wieder auf die Vermietungsumsätze abzustellen. Sind diese von der Umsatzsteuer befreit, dann gilt die Steuerbefreiung auch für die Stromlieferung. Für den Vermieter ergibt sich dann insoweit kein Vorsteuerabzug. Sollte jedoch eine Steuerpflicht bestehen, dann unterliegt auch der Stromverkauf der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz und der Vermieter kann den Vorsteuerabzug (z. B. für den zugekauften Reststrom und die PV-Anlage) geltend machen.

PRAXISTIPP | Ein Vermieter, der nicht nur selbst produzierten Strom an seinen Mieter liefert, sondern auch Strom von einem Netzbetreiber zukaufte und liefert, kann zum Wiederverkäufer von Strom werden. In diesem Fall würde er gegenüber dem Finanzamt die Umsatzsteuer schulden, die auf den zugekauften Strom entfällt (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b, Abs. 5 S. 4, § 3g UStG). Ob diese Umkehr der Steuerschuldnerschaft wirklich Vermieter im Rahmen von Mieterstrommodellen betrifft, ist aber noch nicht abschließend geklärt. Die Finanzverwaltung hat sich soweit ersichtlich bisher noch nicht zu dieser Problematik geäußert.

Aus Gewerbebetrieb
„PV-Anlage“ wird
„Stromerzeugung
und Stromhandel“

Ertragsteuerlich ergibt sich ein Unterschied. Denn nun besteht kein Gewerbebetrieb „PV-Anlage“, sondern ein Gewerbebetrieb „Stromerzeugung und Stromhandel“. Innerhalb dieses Gewerbebetriebs befindet sich die PV-Anlage, für deren Einnahmen unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG die Steuerbefreiung gilt (bei parallelem Betriebsausgabenabzugsverbot). Hinsichtlich des zugekauften und an den Mieter verkauften „Reststroms“ gilt die Steuerbefreiung jedoch nicht. Besteht also für diesen Bereich eine Gewinnerzielungsabsicht, muss der Gewinn ermittelt und versteuert werden.

Szenario 3: Das Mieterstrommodell – mit Förderung

Bei Mieterstrommodellen kann auch eine staatliche Förderung kassiert werden. Voraussetzung dafür ist grundsätzlich, dass der

- eigenerzeugte und gelieferte Strom nur aus Solaranlagen stammt,
- der Stromvertrag nicht an den Mietvertrag gekoppelt wird,
- der mit dem Mieter vereinbarte Strompreis 90 Prozent des im jeweiligen Netzgebiet geltenden Grundversorgungstarifs nicht überschreitet,
- die maximale Vertragslaufzeit bei Abschluss zwei Jahre beträgt, wobei sich der Vertrag danach stillschweigend verlängern darf und
- die maximale Kündigungsfrist ein Monat betragen darf.

Es handelt sich also um einen regulären Strombelieferungsvertrag zwischen Vermieter und Mieter, sodass für diesen eine jährliche Verbrauchsabrech-

Die fünf Voraus-
setzungen für die
staatliche Förderung

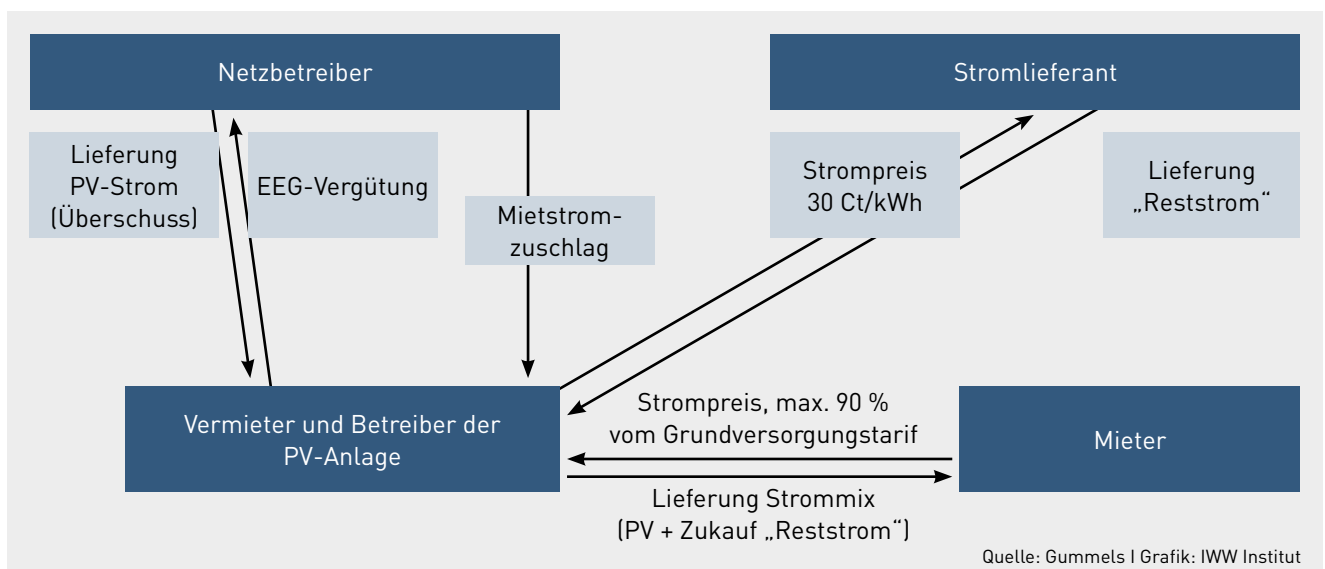
nung zu erstellen ist. Dabei muss der Vermieter neben der korrekten Verbuchung von Abschlagszahlungen u. a. zahlreiche gesetzlich vorgeschriebene Transparenzpflichten, Verbraucherschutzvorschriften und Pflichten zur Stromkennzeichnung einhalten und auch eine Abrechnung der Stromversorgung über die Nebenkostenabrechnung ist nicht erlaubt.

Im Gegenzug für diese zahlreichen Pflichten und dem Mieter einzuräumenden Vorteilen (z. B. Kündigungsmöglichkeit) erhält der Vermieter zusätzlich zu dem vom Mieter gezahlten Strompreis einen staatlichen Mieterstromzuschlag. Die Höhe des Zuschlags richtet sich nach der Größe der PV-Anlage und beträgt derzeit:

PV-Anlage bis zu 10 kWp	2,62 Ct/kWh
PV-Anlage bis zu 40 kWp	2,43 Ct/kWh
PV-Anlage bis zu 100 kWp	1,64 Ct/kWh

Staatlicher Mieterstromzuschlag in Form von Ct/kWh ...

... sinkt mit Größe der PV-Anlage



Steuerliche Einordnung

Umsatzsteuerlich ist nun die Stromlieferung von dem Vermieter an den Mieter von der Vermietung zu trennen. Das liegt daran, dass es sich bei der Stromversorgung nun nicht mehr um eine Nebenleistung zur Vermietung, sondern um eine eigenständige Hauptleistung handelt (BFH, Urteil vom 17.07.2024, Az. XI R 8/21, Abruf-Nr. 243963). Voraussetzung für diese eigenständige Hauptleistung ist, dass der Mieter die Möglichkeit hat, den Stromlieferanten unabhängig vom Mietvertrag auszuwählen. Diese Möglichkeit wurde durch den gesonderten Strombelieferungsvertrag geschaffen. Aufgrund dieses Vertrags hat der Mieter nicht nur monatliche Abschläge für den gelieferten Strom zu entrichten, und es ist nach einem Belieferungsjahr mit einer Endabrechnung über die tatsächlich gelieferte Strommenge abzurechnen, sondern der Vertrag gibt dem Mieter auch die Möglichkeit, den Strombelieferungsvertrag unabhängig vom Mietvertrag zu kündigen und sich am regulären Markt durch einen anderen Stromanbieter mit Strom zu versorgen.

Stromlieferung und Vermietung sind jetzt zwei Paar Schuh

PRAXISTIPP | Entsprechendes gilt auch für die Varianten 1 und 2, wenn entsprechende vertragliche Vereinbarungen bestehen. Das dürfte in der Praxis aber der absolute Ausnahmefall sein, weil der Vermieter mit seiner Investition dann ein höheres Risiko eingeht, ohne parallel den Mieterstromzuschlag zu vereinnahmen.

Stromversorgung ist eigenständige Hauptleistung

Weil es sich bei der Stromversorgung nun um eine eigenständige Hauptleistung handelt, findet § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG in keinem Fall Anwendung. Damit unterliegt die Vergütung für den Strom immer der Umsatzsteuer; und der Vermieter ist bezogen auf die Strombelieferung auch zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Steuerpflicht gilt natürlich auch für die EEG-Vergütungen. Der zusätzlich gezahlte Mieterstromzuschlag ist von der Steuerpflicht jedoch nicht betroffen, weil es sich um einen echten, nicht steuerbaren, Zuschuss handelt (FinMin Schleswig-Holstein, Kurzinformation vom 26.02.2021, Az. VI 3510 – S 7124-009, Abruf-Nr. 246569). Ertragsteuerlich ergeben sich keine Änderungen im Vergleich zur Variante 2.

■ Beispiel 2

So wird das Modell im konkreten Anwendungsfall ...

Ein Vermieter vermietet umsatzsteuerfrei ein EFH und auf dem Dach hat er eine PV-Anlage installiert. Die Anlage hat 2024 10.000 kWh Strom erzeugt, von denen 2.500 kWh an den Mieter geliefert und 7.500 kWh ins Stromnetz eingespeist wurden. Mit dem Mieter wurde ein Mieterstrommodell vereinbart, nach dem der Mieter für jede kWh Strom 25 Ct/kWh zu bezahlen hat. Insgesamt hat der Mieter 3.500 kWh verbraucht. Die EEG-Vergütung für die Einspeisung beträgt 8,4 Ct/kWh und der Mieterstromzuschlag 2,62 Ct/kWh.

... umsatzsteuerlich gehandhabt

Lösung: Der Mieterstromzuschlag beträgt 65,50 Euro und ist nicht steuerbar (2.500 kWh x 0,0262 Euro/kWh). Vom Mieter erhält der Vermieter 875,00 Euro (3.500 kWh x 0,25 Euro/kWh). Darin enthalten ist eine Umsatzsteuer von 139,70 Euro, die ans Finanzamt abzuführen ist (875,00 Euro : 119 x 19). Die EEG-Vergütung beträgt brutto 749,70 Euro (7.500 kWh x 0,084 Euro/kWh x 1,19). Darin enthalten ist eine Umsatzsteuer von 119,70 Euro, die ebenfalls ans Finanzamt abzuführen ist (749,70 Euro : 119 x 19). Parallel ist der Vermieter insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt (Zukauf Reststrommenge und Investition PV-Anlage).

Alternative für Vermieter kann Kleinunternehmerregelung sein

PRAXISTIPP | Möchte der Vermieter die Umsatzsteuerbelastung umgehen, kann er unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG die Kleinunternehmerregelung anwenden. Zwar wird die EEG-Vergütung dann um die Umsatzsteuer reduziert und nur netto ausgezahlt. Der Mieter zahlt jedoch weiterhin die 0,25 Euro je kWh. Kleiner Wermutstropfen: Der Vorsteuerabzug geht für den Vermieter verloren (insbesondere bzgl. des Zukaufs der „Reststrommenge“).

PV-ANLAGENBESTEUERUNG

Erlass aus Schleswig-Holstein: Wurde „ungewollt“ die ultimative PV-Steuergestaltung verkündet?

| Einzelne – im Garten installierte – Module einer PV-Anlage können die in § 3 Nr. 72 EStG verankerte Steuerbefreiung kosten. Das ist eine der Aussagen im Erlass des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 27.08.2024 (mehr dazu auch ab Seite 26). Gleich im nächsten Absatz ist das FinMin aber zurückgerudert und hat über eine Vereinfachungsregelung den Zugriff auf § 3 Nr. 72 EStG doch gewährt. SSP ist der Auffassung, dass das FinMin mit diesen Äußerungen beiläufig die Grundlage für eine ultimative Steuergestaltung bei PV-Anlagen geschaffen hat. Doch lesen Sie mehr. |

Darum geht es bei § 3 Nr. 72 EStG

Gemäß § 3 Nr. 72 S. 1 EStG sind Einnahmen und Entnahmen steuerfrei im Zusammenhang mit dem Betrieb

- von „auf, an oder in“ Einfamilienhäusern (einschl. Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 30 kWp und
- von „auf, an oder in“ sonstigen Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeinheit.

Es ist kein Gewinn zu ermitteln, sodass auch keine Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der PV-Anlage abzugsfähig sind (vgl. insoweit auch § 3c Abs. 1 EStG). PV-Anlagen, die unter § 3 Nr. 72 EStG fallen, stellen damit einen steuerfreien Gewerbebetrieb dar. Das Problem: Verluste lassen sich genauso wenig geltend machen wie Sonderabschreibungen und Investitionsabzugsbeträge.

Das steht im FinMin-Erlass vom 27.08.2024

Der Wortlaut von § 3 Nr. 72 S. 1 EStG stellt darauf ab, dass die PV-Anlage „auf, an oder in“ einem Gebäude – einschl. einem Nebengebäude wie einer Garage – installiert werden muss, damit die Steuerbefreiung greift. Deshalb werden Freilandanlagen nicht von der Steuerbefreiung privilegiert. Doch was gilt, wenn über einen Einspeisezähler der Strom einer PV-Anlage erfasst wird, deren Module sich sowohl „auf, an oder in“ einem Gebäude als auch im Freiland – wie dem zum Grundstück dazugehörigen Hausgarten – befinden?

Dieser Umstand wäre für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG grundsätzlich schädlich. So äußert sich zumindest das FinMin Schleswig-Holstein (Az. VI 3010-S 2240-186). Der Grund: Es besteht insgesamt nur „eine“ PV-Anlage (im mathematischen Sinn), wenn sich die Module auf das Gebäude und den Hausgarten verteilen und der insgesamt erzeugte Strom über einen gemeinsamen Einspeisezähler für alle Module läuft. Die ungünstige Folge: § 3 Nr. 72 EStG ist insgesamt für die PV-Anlage nicht anwendbar.

Anlage muss „auf, an oder in“ Gebäuden installiert sein

Freilandanlagen unterfallen § 3 Nr. 72 EStG eigentlich nicht

PV-Module im Garten wären demnach steuerschädlich

FinMin Schleswig-Holstein präsentiert Ausnahmelösung ...

Dieses Ergebnis – die Nichtanwendbarkeit von § 3 Nr. 72 EStG – wird von der Finanzverwaltung aber nicht gewünscht. Denn mit § 3 Nr. 72 EStG soll ja gerade die Besteuerung von PV-Anlagen vereinfacht werden. Deshalb führt das Ministerium gleich im nächsten Absatz aus: Es wird hinsichtlich der Steuerbefreiung nicht beanstandet, wenn sich Solarmodule mit einer installierten kWp-Leistung von bis zu zehn Prozent der Gesamtleistung der PV-Anlage nicht „auf, an oder in“ einem Gebäude befinden. Daran anschließend präsentiert der Erlass auch ein Beispiel, das die Anwendbarkeit von § 3 Nr. 72 EStG sicherstellen soll:

■ Beispiel 1

Auf einem EFH befinden sich Solarmodule mit 20 kWp. Im Nachgang werden weitere Solarmodule im Garten mit einer Leistung von zwei kWp installiert.

Lösung: Die PV-Anlage ist insgesamt nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Die im Nachgang installierten Solarmodule im Garten überschreiten nicht zehn Prozent der gesamten „auf, an oder in“ einem Gebäude installierten PV-Anlage.

... und offeriert damit bewusst oder unbewusst ...

Was das FinMin aber nicht problematisiert – ob bewusst oder unbewusst –, ist der umgekehrte Fall. Was gilt, wenn die im Garten installierten Module die Grenze von zehn Prozent übersteigen? Dieser Fall kann denklogisch nur dazu führen, dass sich § 3 Nr. 72 EStG insgesamt nicht anwenden lässt und damit ein per se steuerpflichtiger Gewerbebetrieb entsteht. Vorausgesetzt natürlich, das Finanzamt kann durch eine Prognose von einer Gewinnerzielungsabsicht überzeugt werden. Gleiches muss zudem gelten, wenn der Betreiber der PV-Anlage die Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung nicht wünscht. Denn es handelt sich hierbei lediglich um eine Vereinfachung – nicht um eine Verpflichtung.

■ Beispiel 2

Herr K beabsichtigt, im Dezember 2025 eine PV-Anlage (zehn kWp) für sein privates EFH zu errichten. Da die Dachfläche nicht ausreicht (Bungalow mit Dachfenstern), werden nur Module mit 7,5 kWp auf dem Dach und die anderen 2,5 kWp im zugehörigen Hausgarten installiert. Der erzeugte Strom wird teilweise eigengenutzt und teilweise eingespeist. Für die Einspeisung existiert nur ein Zähler. K rechnet mit aus Eigenmitteln bezahlte Installationskosten von 10.000 Euro sowie jährlichen Fixkosten (Versicherung) von 100 Euro. Auf der Einnahmenseite ist zu berücksichtigen, dass von den voraussichtlich jährlich erzeugten 10.000 kWh Strom 1/3 eigengenutzt und 2/3 für 7,96 Cent je kWh eingespeist werden.

Lösung: Mit dem Betrieb der PV-Anlage besteht ein Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 EStG. Liebhaberei liegt nicht vor. Denn anhand einer Prognose über 20 Jahre errechnet sich ein Totalgewinn. Die über 20 Jahre zu berücksichtigenden Ausgaben betragen 12.000 Euro (Abschreibung von 10.000 Euro zzgl. 20 Jahre x 100 Euro jährliche Fixkosten) und auf der Einnahmenseite sind 14.613 Euro zu berücksichtigen. Diese setzen sich aus der Entnahme des Stroms zu Herstellungskosten über 4.000 Euro (Gesamtkosten 12.000 Euro/Gesamtertrag von 20 Jahre x 10.000 kWh = 200.000 kWh x Eigenverbrauchsanteil von 1/3 also 66.667 kWh) sowie den

... ein lukratives Steuersparmodell

Einspeisevergütungen über 10.613 Euro (Gesamtertrag 200.000 kWh x 2/3 x 7,96 Cent) zusammen. Der Totalgewinn beträgt damit 2.613 Euro. Da die Module zum Teil im Hausgarten und damit nicht „auf, an oder in“ dem Gebäude installiert wurden und nur ein Einspeisezähler besteht, ist die PV-Anlage nicht gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Der Gewinn muss versteuert werden.

Und dieser Umstand – die fehlende Anwendbarkeit des § 3 Nr. 72 EStG – birgt ein enormes Gestaltungspotenzial. Vor allem, wenn über Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen hohe Verluste generiert werden können:

■ Erweiterung von Beispiel 2

K macht 2024 für die im Dezember 2025 vorzunehmende Anschaffung der PV-Anlage einen Investitionsabzugsbetrag über 50 Prozent der Anschaffungskosten (= 5.000 Euro) geltend. Im Jahr 2025 möchte er durch Sonderabschreibungen einen so hohen Verlust wie möglich erzielen.

Lösung: Weil § 3 Nr. 72 EStG nicht anwendbar ist, kann K den sich für 2024 infolge des Investitionsabzugsbetrags ergebenden Verlust vollständig mit anderen Einkünften verrechnen und so Steuern sparen. Gleiches gilt für das Jahr 2025. Hier errechnet sich ein Verlust von etwa 2.071 Euro. Das liegt daran, dass an Ausgaben neben der Versicherungsprämie (100 Euro) die lineare Abschreibung über 20 Jahre (21 Euro; 10.000 Euro AK ./ IAB = 5.000 Euro/20 Jahre x 1/12) sowie die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG (2.000 Euro; 10.000 Euro AK ./ IAB = 5.000 Euro x 40 Prozent) zu berücksichtigen sind und den Ausgaben nur geringe Entnahmen und Einnahmen für einen Monat von ca. 50 Euro gegenüberstehen.

Wichtig | Effektiv kann K im Jahr 2024 einen Verlust von 5.000 Euro und im Jahr 2025 von 2.071 Euro mit anderen positiven Einkünften verrechnen. Bei einem Steuersatz von 40 Prozent spart das rd. 2.828 Euro an Steuern. Doch hat das Modell nicht einen Haken? Muss K nicht spätestens ab 2026 hohe Gewinne versteuern mit der Folge, dass die darauf entfallende Steuerbelastung den Steuervorteil für 2024 und 2025 neutralisiert? Schließlich wird sich ja insgesamt über 20 Jahre ein Totalgewinn ergeben...

Totalgewinn liegt vor – aber der kann steuerfrei bleiben

Nun kommt der Clou: Während K durch die fehlende Anwendbarkeit von § 3 Nr. 72 EStG die Verluste in voller Höhe steuerwirksam geltend machen kann, streicht er die späteren Gewinne steuerfrei ein. Das funktioniert ganz einfach: Er muss lediglich erreichen, dass die PV-Anlage ab dem Moment, ab dem Gewinne erzielt werden, in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 72 EStG rutscht.

Und das ist überhaupt kein Problem. Denn die im Garten installierten Module, die zuvor zur generellen Nichtanwendbarkeit des § 3 Nr. 72 EStG geführt haben, werden einfach nach kurzer Zeit demontiert – und entweder entsorgt, veräußert oder an anderer Stelle, z. B. auf der Garage, installiert. Die positive Folge: Ab sofort werden die Voraussetzungen für die in § 3 Nr. 72 EStG verankerte Steuerbefreiung erfüllt. Die Einnahmen und Entnahmen sind steuerfrei. K muss einen Gewinn weder ermitteln noch versteuern.

Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen ...

... führen zu hohen ...

... voll verrechenbaren Verlusten

Späterer Totalgewinn bleibt steuerfrei

Gartenmodule
entfernen ...

... und „auf, an
oder im“ Gebäude
neu installieren

Hatte das FinMin
diese Folgen
im Blick?

FinMin ist an
Aussage gebunden

Im Zweifel
verbindliche
Auskunft einholen

■ Beispiel 3

K aus Beispiel 2 demontiert bereits am 02.01.2026 die im Garten montierten Module mit einer Leistung von 2,5 kWp. Er hat sich nämlich dazu entschieden, diese auf der Garage neu zu installieren.

Lösung: Ab dem 02.01.2026 unterliegt die gesamte PV-Anlage der in § 3 Nr. 72 EStG verankerten Steuerbefreiung. Das liegt daran, dass sich nun alle Module und damit die komplette PV-Anlage „auf, an oder in“ einem Gebäude befindet. Die positive Folge: Den sich ab 2026 ergebenden Gewinn muss K nicht mehr versteuern.

PRAXISTIPP | Für den zum 02.01.2026 erfolgenden Übergang zur Steuerbefreiung muss für die PV-Anlage (wie auch beim Übergang aller Bestandsanlagen zum 01.01.2022 zur Steuerbefreiung) zudem kein Aufgabe- oder Entnahmegewinn ermittelt werden. Damit bleiben auch die sich infolge von Investitionsabzugsbetrag (2024) und Sonderabschreibung (2025) gebildeten stillen Reserven steuerneutral.

So lauten die Empfehlungen für PV-Anlagenbesitzer

Der Autor vermutet, dass das FinMin Schleswig-Holstein die hier aufgeführte und sich denkllogisch ergebende Steuergestaltung im Erlass vom 27.08.2024 nicht im Blick hatte. Ziel des FinMin war es, eine für alle Steuerzahler pragmatische Vereinfachungsregelung mit Blick auf die in § 3 Nr. 72 EStG verankerte Steuerbefreiung zu schaffen. Die vom Gesetzgeber gewollte Steuerbefreiung sollte schlichtweg nicht daran scheitern, dass einzelne Module einer PV-Anlage im Garten installiert werden.

Dennoch gilt: Wer A sagt, muss auch B sagen. Und so lässt der Erlass durchaus das Ergebnis zu, dass die im Garten montierten Module zur Versagung der Steuerbefreiung führen können und sich durch die sich dann ergebende Steuerpflicht ein immenser Gestaltungsfaktor ergibt. Möchten Sie auf das Gestaltungsmodell aufspringen, eine PV-Anlage mit einzelnen im Garten montierten Modulen steuerpflichtig behandeln und so steuerwirksame Verluste generieren, sprechen gute Argumente dafür, dass das Modell anerkannt wird – zumindest in Schleswig-Holstein.

PRAXISTIPP | Ihnen ist das Risiko zu groß, dass Ihr Finanzamt die Gestaltung doch nicht anerkennt? Kein Problem! Stellen Sie bei dem für Sie zuständigen Finanzamt vor Installation der PV-Anlage einfach einen Antrag auf verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO. In diesem Antrag schildern Sie dem Amt Ihr konkretes Vorhaben und nennen die steuerlichen Konsequenzen, die sich aus Ihrer Sicht ergeben. Nun muss das Finanzamt entscheiden und Ihnen verbindlich mitteilen, ob es Ihre Rechtsauffassung teilt – oder nicht. Und das Beste: Die verbindliche Auskunft dürfte in der Praxis kostenlos sein, weil der Gegenstandswert typischerweise weniger als 10.000 Euro betragen dürfte (§ 89 Abs. 5 S. 3 AO).

PV-ANLAGENBESTEUERUNG

PV-Anlage auf gemischt genutztem Objekt: Wer ist der steuerlich optimale Anlagenbetreiber?

| Soll eine neue PV-Anlage installiert werden, stellt sich nicht nur die Frage, welche Anlage es sein soll und ob sie einen Speicher hat. Entscheidend ist auch die Frage, wer die Anlage betreiben soll. Ehemann, Ehefrau, Ehegatten-GbR oder gar eine Kapitalgesellschaft? Die Brisanz: Die Steuerfolgen sind meistens unterschiedlich, vor allem dann, wenn sich in dem Objekt eine eigenbetrieblich genutzte Einheit eines Ehegatten befindet. SSP macht Sie mit den verschiedenen Varianten vertraut, damit Sie in der Praxis den steuerlich richtigen Anlagenbetreiber finden. |

Der Musterfall

In einem Gebäude, das beiden Ehegatten gehört, befinden sich zwei Einheiten. Eine Einheit wird als private Wohnung genutzt, die andere vom Ehemann für den Betrieb einer Eisdiele. Auf dem Dach soll eine 15 kWp PV-Anlage mit Speicher installiert werden. Der erzeugte Strom wird voraussichtlich

- zu 70 Prozent in der gewerblich genutzten Einheit (Eisdiele),
- zu 20 Prozent in der privaten Einheit (Wohnung) verwendet und
- zehn Prozent werden gegen EEG-Vergütung ins Netz eingespeist.

Für die PV-Anlage wird mit Anschaffungskosten von 15.000 Euro gerechnet. Bei einer Nutzungsdauer von 20 Jahren entfallen auf jedes Jahr 750 Euro. Hinzu kommen laufende Betriebs- und Wartungskosten sowie Zinsen von ca. 250 Euro pro Jahr, sodass mit effektiv 1.000 Euro Kosten pro Jahr kalkuliert wird.

Die Ehegatten fragen sich, wer aus steuerlicher Sicht die PV-Anlage erwerben und betreiben sollte. Zwar ist ihnen bekannt, dass der Betrieb der Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist. Jedoch möchten sie für den Betrieb der Eisdiele möglichst hohe Betriebsausgaben generieren, und der Verwaltungsaufwand soll parallel möglichst gering sein. Als Betreiber der PV-Anlage kommen in Betracht

1. die Ehefrau,
2. der Ehemann (Inhaber der Eisdiele),
3. eine Ehegatten-GbR,
4. eine Kapitalgesellschaft (UG oder GmbH).

Variante 1: Betreiber ist die Ehefrau

Die Ehefrau wird durch den Betrieb der PV-Anlage gewerblich tätig und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Allerdings sind die Einnahmen und Entnahmen gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei, weil die Anlage auf einem Gebäude mit zwei Einheiten installiert wird und die Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 60 kWp beträgt (Grenze bis 31.12.2024: 30 kWp). Diese Steuerbefreiung gilt für die EEG-Vergütungen des Netzbetreibers, die Entnahmewerte infolge des privaten Stromverbrauchs in der Wohnung und auch für Zahlungen des Ehemanns als Betreiber der Eisdiele für den von der Ehefrau

Ehemann betreibt in Ehegatten-Wohngebäude eine Eisdiele

Wer soll aus steuerlicher Sicht die geplante ...

... PV-Anlage kaufen und betreiben?

Aus vier Möglichkeiten die richtige wählen

Gewerbliche Tätigkeit bleibt steuerfrei

mit der PV-Anlage erzeugten und an ihn gelieferten Strom. Parallel scheidet aufgrund der steuerfreien Einnahmen gemäß § 3c Abs. 1 EStG ein Betriebsausgabenabzug aus. Die Folge: Für die PV-Anlage ist kein Gewinn zu ermitteln.

PRAXISTIPP | Damit kann die Ehefrau weder die Installationskosten noch die laufenden Kosten von der Steuer absetzen. Sie muss im Gegenzug aber auch keine Einnahmen versteuern, was durchweg positiv ist. Zudem muss sie keinen Gewinn ermitteln, sodass auch keine zusätzlichen Steuererklärungsspflichten entstehen.

So stellt
der Ehemann für
den in der Eisdiele
verbrauchten ...

Damit für den Betrieb des Ehemanns abzugsfähige Betriebsausgaben entstehen, muss er seiner Ehefrau (Anlagenbetreiberin) den PV-Anlagenstrom, den er in der Eisdiele verbraucht, vergüten. Das erfordert, dass zwischen den Ehegatten ein Strombelieferungsvertrag geschlossen wird, der den Kriterien eines Fremdvergleichs standhält. Allein aus Nachweisgründen empfiehlt SSP, einen schriftlichen Vertrag zu schließen.

■ Beispiel 1: PV-Anlage wird durch Ehefrau betrieben

Es wird ein Strombelieferungsvertrag geschlossen, und als Strompreis werden je kWh 0,25 Euro vereinbart (was gemessen an den aktuellen Strompreisen überaus günstig und damit durchweg realistisch für den Fremdvergleich ist).

Lösung: Die PV-Anlage erzeugt bei 15 kWp Leistung jährlich etwa 15.000 kWh Strom (1.000 kWh je kWp). Davon werden voraussichtlich 70 Prozent, also 10.500 kWh, in der Eisdiele verbraucht. Weil der Ehemann aufgrund des Vertrags dafür 2.625 Euro zu zahlen hat (10.500 kWh x 0,25 Euro), kann er pro Jahr 2.625 Euro als steuermindernde Betriebsausgaben geltend machen. Die Ehefrau vereinnahmt das Geld hingegen gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei.

... PV-Anlagenstrom
den Betriebsaus-
gabenabzug sicher

Strombelieferungs-
vertrag richtig
gestalten und
handhaben

Wichtig | Der Strombelieferungsvertrag muss inhaltlich dem entsprechen, was unter fremden Dritten üblich wäre. Das gilt im Hinblick auf die Abrechnungs- und Zahlungsmodalitäten, die Vertragslaufzeit und Kündigungsmöglichkeiten und den vereinbarten Strompreis. Um Streit mit dem Finanzamt vorzubeugen, sollte der Vertrag an einem realen Fremdvertrag angelehnt werden. Hierzu bietet es sich an, die wesentlichen Eckpunkte aus dem bereits bestehenden Stromvertrag eines regulären Marktanbieters in diesen Strombelieferungsvertrag zu übernehmen. Zudem muss der Vertrag tatsächlich durchgeführt werden. Das heißt: Der Ehemann muss die vereinbarten Zahlungen tatsächlich an die Ehefrau leisten. Und mindestens einmal im Jahr muss über den tatsächlich verbrauchten Strom abgerechnet werden.

Eisdielengewinn
mindert sich trotz
steuerfreier Ein-
nahmen der Ehefrau

ZWISCHENFAZIT VARIANTE 1 | In Variante 1 mindert sich der Gewinn der Eisdiele um 2.625 Euro pro Jahr, die Ehefrau vereinnahmt alle Gelder steuerfrei. Ein aus steuerlicher Sicht super Ergebnis. Zudem ist der Verwaltungsaufwand nicht hoch. Aber es muss zumindest ein dem Fremdvergleich standhaltender Strombelieferungsvertrag geschlossen und durchgeführt werden. Zusätzliche Steuererklärungsspflichten entstehen nicht.

Variante 2: Betreiber ist der Ehemann (Inhaber der Eisdiele)

Grundsätzlich handelt es sich bei der PV-Anlage und der Eisdiele um zwei eigenständige Gewerbebetriebe. Im Musterfall liegt aber ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, weil der erzeugte Strom zu mehr als 50 Prozent (hier: 70 Prozent) in der Eisdiele verbraucht wird (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 26). Deshalb unterliegt der Betrieb der PV-Anlage grundsätzlich komplett der Besteuerung. Denn der Gewinn der Anlage wird zusammen mit dem Gewinn der Eisdiele in einer einheitlichen Bilanz oder EÜR ermittelt. Das gilt nicht nur für die Einkommen- sondern auch für die Gewerbesteuer.

Konkret bedeutet der einheitliche Gewerbebetrieb, dass die von dem Netzbetreiber für den durch die PV-Anlage erzeugten und in das öffentliche Stromnetz eingespeisten Strom gezahlten EEG-Vergütungen in der normalen Gewinnermittlung der Eisdiele als gewinnerhöhende Betriebseinnahme erfasst werden. Gleiches gilt auch für die Entnahmewerte infolge des privaten Stromverbrauchs.

Wichtig | Der von der PV-Anlage erzeugte und direkt in der Eisdiele verbrauchte Strom ist nicht gewinnerhöhend anzusetzen. Denn dieser Strom wird innerhalb des einheitlichen Betriebs erzeugt und sofort für betriebliche Zwecke verwendet.

■ Beispiel 2: PV-Anlage wird durch Ehemann betrieben

Jährlich erzeugt die PV-Anlage 15.000 kWh Strom bei effektiven Kosten von 1.000 Euro. Von dem Strom werden zehn Prozent eingespeist (EEG-Vergütung = 0,08 Euro je kWh), 20 Prozent privat und 70 Prozent in der Eisdiele verbraucht.

Lösung: In der einheitlichen Gewinnermittlung sind pro Jahr infolge der EEG-Vergütungen 120 Euro (15.000 kWh x 10 Prozent x 0,08 Euro) sowie infolge des privaten Verbrauchs Entnahmen von 200 Euro (1.000 Euro Aufwand x 20 Prozent) als gewinnerhöhende Betriebseinnahme anzusetzen.

Aus der Steuerpflicht der Einnahmen folgt aber natürlich auch, dass alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage stehen, im einheitlichen Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben abgesetzt werden können. Das gilt für die Anschaffungskosten genauso wie für alle weiteren im Zusammenhang mit der PV-Anlage stehenden Kosten (z. B. Versicherungen, Darlehenszinsen, Kosten für Reparaturen und Wartungen). Das sind im Musterbeispiel inkl. der Abschreibung jährlich 1.000 Euro.

Allerdings gilt auch im einheitlichen Gewerbebetrieb für die PV-Anlage § 3 Nr. 72 EStG. Das Besondere: Diese Steuerbefreiung erstreckt sich zwar ebenfalls auf sämtliche Einnahmen und Entnahmen, die aus dem Betrieb der PV-Anlage stammen. Trotz dieser steuerfreien Erträge können für die PV-Anlage jedoch weiterhin Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Denn das in § 3c Abs. 1 EStG verankerte Betriebsausgabenabzugsverbot gilt nur bis zur Höhe der nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen und Entnahmen (BMF,

PV-Anlage und Eisdiele verschmelzen hier zu einem Gewerbebetrieb

EEG-Vergütung wird Betriebseinnahme der Eisdiele

Alle Aufwendungen der PV-Anlage sind Betriebsausgaben des Gewerbebetriebs

Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 24 ff.). Der Grund: Ein Teil des von der PV-Anlage erzeugten Stroms wird ja weiterhin innerhalb des einheitlichen Gewerbebetriebs für die Eisdiele und damit betrieblich verwendet. Insoweit soll der Betriebsausgabenabzug bestehen bleiben.

■ Beispiel 3: PV-Anlage wird durch Ehemann betrieben

Wie Beispiel 2. In der einheitlichen Gewinnermittlung werden infolge der PV-Anlage jährlich 120 Euro (EEG-Vergütung) und 200 Euro (Entnahmewert privater Stromverbrauch) als Ertrag sowie jährlich 1.000 Euro als Aufwand (Abschreibung + laufende Kosten) erfasst. 30 Prozent des jährlich erzeugten Stroms von 15.000 kWp werden für private Zwecke genutzt bzw. eingespeist.

Lösung: Innerhalb der einheitlichen Gewinnermittlung erhöht sich der Gewinn um 320 Euro und mindert sich um 1.000 Euro (Saldo: Verlust von 680 Euro). Außerbilanziell ist der Gewinn um 320 Euro nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Einnahmen und Entnahmen zu mindern und um 300 Euro nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu erhöhen (1.000 Euro Aufwand x 30 Prozent). Damit wirkt sich die PV-Anlage effektiv mit minus 700 Euro auf den Gewinn der Eisdiele aus.

Wichtig | Wird die PV-Anlage nach einigen Jahren veräußert, unterliegt der komplette bei der Veräußerung realisierte Gewinn der Besteuerung. Denn für diesen Gewinn lässt sich § 3 Nr. 72 EStG nicht anwenden, auch nicht anteilig wie im Beispiel von 30 Prozent (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 24).

Variante 2
ist steuerlich
deutlich schlechter
als Variante 1

ZWISCHENFAZIT VARIANTE 2 | Die PV-Anlage innerhalb eines einheitlichen Gewerbebetriebs zu betreiben, ist vor allem deshalb interessant, weil sich kein zusätzlicher Arbeitsaufwand ergibt. Allerdings ist zu beachten, dass sich der Gewinn der Eisdiele nur um jährlich 700 Euro mindert und ein späterer Gewinn aus dem Verkauf der PV-Anlage der Besteuerung unterliegt. In der Variante 1 (Betrieb durch die Ehefrau) ergab sich noch eine Gewinnminderung von 2.625 Euro, und ein potenzieller Veräußerungsgewinn wäre steuerfrei. Ein deutlicher Unterschied, welcher bei einem Steuersatz von 35 Prozent zu einem jährlichen Nachteil von 673 Euro führt. Aus steuerlicher Sicht erscheint es daher nicht ratsam, den Betrieb der PV-Anlage dem Inhaber der gewerblichen Betätigung zu überlassen, wenn ein einheitlicher Gewerbebetrieb gegeben ist.

Wann die PV-Anlage
und die Eisdiele zwei
Gewerbebetriebe ...

Exkurs: Wird in der Eisdiele weniger als 50 Prozent (im Musterfall: 70 Prozent) des Stroms verbraucht, stellen PV-Anlage und Eisdiele zwei gesonderte Gewerbebetriebe dar. Die Brisanz: Die Konsequenzen sind komplett andere:

- Für den Gewerbebetrieb (PV-Anlage) ist infolge von § 3 Nr. 72 EStG kein Gewinn zu ermitteln, weil alle Einnahmen und Entnahmen steuerfrei sind.
- Für den Gewerbebetrieb Eisdiele können nur insoweit Betriebsausgaben abgesetzt werden, wie von der PV-Anlage Strom erzeugt und in der Eisdiele verbraucht wurde. Dieser Strom ist in den Gewerbebetrieb „Eisdiele“ zu Buchwerten zu überführen (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG und BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Rz. 27). Das führt effektiv dazu, dass jede für die Eisdiele ver-

... darstellen und
welche Folgen
das hat

wendete und von der PV-Anlage erzeugte kWh Strom mit den anteiligen Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) zum Betriebsausgabenabzug berechtigt. Weil im Musterfall voraussichtlich jährlich 15.000 kWh Strom erzeugt werden (15 kWp x 1.000) und die jährlichen Kosten 1.000 Euro betragen, ergeben sich dann für die Eisdiele je kWh nur Betriebsausgaben von 6,67 Cent (1.000 Euro/15.000 kWh). Auch das sind deutlich weniger Betriebsausgaben als sich bei einem Betrieb der PV-Anlage durch die Ehefrau (Variante 1) ergeben würden.

Geringere Betriebsausgaben bei Eisdiele als in Variante 1

Variante 3: Betreiber ist eine Ehegatten-GbR

Auch in dieser Variante ist der von der Ehegatten-GbR mit dem Betrieb der PV-Anlage erzielte Gewinn gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Das gilt sowohl für die EEG-Vergütungen als auch für die Entnahmewerte infolge des privaten Stromverbrauchs. Zudem kann wie in der Variante 1 mit dem Ehemann als Betreiber der Eisdiele ein fremdüblich gestaltet und tatsächlich durchgeführter Strombelieferungsvertrag abgeschlossen werden. Ist das erfolgt, mindert sich der Gewinn der Eisdiele um die vereinbarten Zahlungen je kWh. Bei einer Vergütung von 0,25 Euro je kWh und einem Stromverbrauch von 70 Prozent der erzeugten 15.000 kWh mindert sich der Gewinn der Eisdiele um jährlich 2.625 Euro (15.000 kWh x 70 Prozent x 0,25 Euro). Damit ergibt sich eine mit der Variante 1 vergleichbare Lösung.

Steuerliches Ergebnis ähnelt dem von Variante 1 ...

Wichtig | Ohne die Vereinbarung eines Entgelts würde der Strom unentgeltlich vom Betriebsvermögen der Ehegatten-GbR ins Betriebsvermögen des Ehemanns (Eisdiele) übergehen. In diesem Fall wäre § 6 Abs. 5 Nr. 1 EStG anzuwenden, sodass der Buchwert des erzeugten und von der Eisdiele verbrauchten Stroms in der Gewinnermittlung der Eisdiele als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist. Der Buchwert würde dann den anteilig aufgewendeten Herstellungskosten entsprechen und anhand der Zahlen des Musterfalls je kWh 0,0667 Euro betragen (15 kWp x 1.000 = 15.000 kWh; 1.000 Euro jährliche Kosten/15.000 kWh = 0,0667 Euro je kWh).

ZWISCHENFAZIT VARIANTE 3 | Wird die PV-Anlage durch eine Ehegatten GbR betrieben, ergeben sich wie in der Variante 1 für die Eisdiele jährliche Betriebsausgaben von 2.625 Euro. Allerdings nur unter der Prämisse, dass ein fremdüblicher und tatsächlich durchgeführter Strombelieferungsvertrag geschlossen wird. Die Ehegatten-GbR-Variante bietet dennoch einen Vorteil gegenüber der Ehefrau-Betreiber-Variante 1. Nämlich dann, wenn die Ehefrau bereits ein der Umsatzsteuer unterliegendes Unternehmen betreibt und aus diesem Grund der Betrieb der PV-Anlage als weiterer Unternehmensbestandteil ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegen würde. Bei der Ehegatten-GbR könnte dann die Kleinunternehmerregelung genutzt und so die Umsatzsteuer umgangen werden.

... und hat sogar noch Optimierungspotenzial

Variante 4: Betreiber ist eine Kapitalgesellschaft

Auch in dieser Variante ist der auf Ebene der Kapitalgesellschaft mit dem Betrieb der PV-Anlage erzielte Gewinn gemäß § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Das gilt sowohl für die EEG-Vergütungen als auch für

Kostenlose Strom-
nutzung in Wohnung
wäre verdeckte
Gewinnausschüttung

Vermeidung der vGA
macht das Modell
unterm Strich
unattraktiv

Auf der Hand
liegende Lösung
ist die schlechteste
der vier Varianten

die Zahlungen des Ehemanns infolge des Stromverbrauchs in der Eisdiele. Der Gewinn der Eisdiele mindert sich also wie in den Varianten 1 und 3 um jährlich etwa 2.625 Euro.

Zu beachten ist jedoch, dass nun auch die Ehegatten für den in der privaten Wohnung verbrauchten Strom fremdübliche Zahlungen an die Kapitalgesellschaft leisten müssen. Denn andernfalls ergibt sich durch die kostenlose Stromnutzung eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Deshalb müssen die Ehegatten für jede in der privaten Wohnung verbrauchte und von der PV-Anlage gelieferte kWh Strom ebenfalls 0,25 Euro an die Gesellschaft zahlen. Denn das ist der Preis, den auch das Einzelunternehmen des Ehemanns zu zahlen bereit ist. Damit wird das Privatvermögen der Ehegatten mit voraussichtlich jährlich 750 Euro belastet (15 kWp x 1.000 kWh = 15.000 kWh; 15.000 kWh x 20 Prozent = 3.000 kWh und 3.000 kWh x 0,25 Euro = 750 Euro). Glück im Unglück: Auch diese Einnahmen sind auf Ebene der Gesellschaft gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei.

ZWISCHENFAZIT VARIANTE 4 | Zwar ergeben sich wie in den Varianten 1 und 3 für die Eisdiele Betriebsausgaben von 2.625 Euro pro Jahr, und die Kapitalgesellschaft vereinnahmt wie bereits die Ehefrau in der Variante 1 bzw. die GbR in der Variante 3 sämtliche Vergütungen steuerfrei. Jedoch wird nun das Privatvermögen der Ehegatten mit jährlich 750 Euro belastet. Weil auf Ebene der Kapitalgesellschaft keine Steuern anfallen, können die vereinnahmten Gelder zwar wieder an die Ehegatten ausgezahlt werden. Diese Auszahlung stellt jedoch eine Gewinnausschüttung dar, die zu einem Zufluss von Kapitalerträgen führt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Damit muss die Kapitalgesellschaft 25 Prozent Kapitalertragsteuer zzgl. Soli und ggf. Kirchensteuer einbehalten (§§ 43, 43a EStG). Damit entsteht eine effektive Zusatzbelastung für die Gesamtrenditebetrachtung, denn die Ehefrau in Variante 1 bzw. die GbR in Variante 3 hätten die Gelder einfach steuerneutral aus dem steuerfreien Betriebsvermögen entnehmen und für private Zwecke verwenden können. Weiterhin ist zu bedenken, dass eine Kapitalgesellschaft hohe Gründungs- und laufende Kosten verursacht (z. B. Kontoführungs- und Buchhaltungsgebühren sowie IHK-Mitgliedschaft). Es erscheint daher nicht ratsam, alleine für den Betrieb einer PV-Anlage eine Kapitalgesellschaft zu gründen.

Die abschließende Würdigung

Wie so häufig im Steuerrecht zeigt sich, dass größere Investitionen nicht nur sorgfältig geplant, sondern auch hinsichtlich der steuerlichen Konsequenzen abgewogen werden sollten, und zwar vor der Investition. Denn der Musterfall zeigt beeindruckend, dass die zunächst auf der Hand liegende Lösung – der Betrieb der PV-Anlage durch den Ehemann, weil der Strom ja auch überwiegend innerhalb seiner Eisdiele verbraucht werden soll (Variante 2) – die aus steuerlicher Sicht denkbar schlechteste ist, weil sich der Betriebsausgabenabzug hier auf ein Minimum reduziert. Clevere Steuerzahler trennen deshalb die steuerfreie PV-Anlage von den übrigen gewerblichen Betätigungen, für die der Strom genutzt werden soll. Das geschieht idealerweise durch den Betrieb der PV-Anlage durch den Ehegatten oder eine Ehegatten-GbR. Vom Betrieb durch eine Kapitalgesellschaft ist dagegen abzuraten, weil spätere Gewinnausschüttungen der Abgeltungsteuer unterliegen und sich so eine effektive Mehrbelastung ergibt.

PV-ANLAGEN

Zwei PV-Anlagen auf einer Gewerbeimmobilie – wie lässt sich § 3 Nr. 72 EStG nutzen?

| Ein SSP-Leser betreibt auf einer Gewerbeimmobilie mit nur einer Gewerbeeinheit zwei PV-Anlagen (24 kWp und 35 kWp) mit Gewinnerzielungsabsicht. In den PV-Anlagen sind stille Reserven in Höhe von 5.000 Euro und 7.000 Euro enthalten. Er fragt sich: |

FRAGE: *Fallen die beiden PV-Anlagen unter die seit dem 01.01.2022 geltende Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG – oder nur eine oder gar keine?*

ANTWORT: Damit für die PV-Anlagen die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG angewendet werden kann, darf die installierte Leistung bei Betrieb auf einer Gewerbeimmobilie mit nur einer Gewerbeeinheit insgesamt max. 30 kWp betragen. Im Fall des Lesers verfügen die beiden PV-Anlagen zusammen über eine Leistung von 59 kWp – und übersteigen damit den Grenzwert 30 kWp. Deswegen ist die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG nicht möglich. SSP hat aber zwei Gestaltungsideen parat:

Gestaltungsidee 1: Übertragung der 24-kWp-Anlage

Wird die 24-kWp-Anlage auf einen Dritten (z. B. Ehegatte, Kapitalgesellschaft, GbR etc.) übertragen, sodass fortan der Dritte diese Anlage betreibt, lässt sich – zumindest ab der Übertragung – für diese PV-Anlage die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG nutzen. Bei dem neuen Betreiber wird der Grenzwert von 30 kWp nämlich nicht überschritten. Die verbliebene PV-Anlage mit 35 kWp unterliegt beim Leser weiterhin der Besteuerung. Das gilt auch für die stillen Reserven zu dem Zeitpunkt, zu dem sie realisiert werden.

Wichtig | Die Übertragung der 24-kWp-Anlage darf nicht steuerneutral zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 bzw. 5 EStG erfolgen. Dazu müsste die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt werden. Das ist jedoch nicht der Fall, da die PV-Anlage vom Dritten steuerfrei betrieben wird. Somit wären bei dieser Gestaltung 5.000 Euro stille Reserven zu versteuern.

Gestaltungsidee 2: Übertragung der 35-kWp-Anlage

Wird die 35-kWp-Anlage auf einen Dritten übertragen, gilt § 3 Nr. 72 EStG beim Leser für die verbliebene PV-Anlage mit den 24 kWp. Somit sind künftig weder Gewinne noch die stillen Reserven von 5.000 Euro zu versteuern.

Der Vorteil dieser Gestaltung: Die Übertragung der 35-kWp-Anlage kann nach § 6 Abs. 3 bzw. 5 EStG steuerneutral zu Buchwerten erfolgen. Denn – anders als bei Gestaltungsidee 1 – ist die Besteuerung der in der PV-Anlage enthaltenen stillen Reserven sichergestellt. Warum? Die Leistung der übertragenen 35-kWp-Anlage übersteigt den Grenzwert von 30 kWp. Somit unterliegen künftige Gewinne bei dem neuen Betreiber der Besteuerung und § 3 Nr. 72 EStG findet keine Anwendung. Damit unterliegen weiterhin auch die stillen Reserven der Besteuerung.

Im Leser-Fall ist § 3 Nr. 72 EStG ...

... derzeit nicht anwendbar

SSP liefert zwei Gestaltungstipps

Die Übertragung kann nach § 6 Abs. 3 bzw. 5 EStG zu Buchwerten erfolgen

PV-ANLAGE

PV-Anlagen-Betreiber erweitert sein Unternehmen: Welche Steuerfalle im Blick zu behalten ist

| Gilt für eine PV-Anlage die Kleinunternehmerregelung, hat der Betreiber mit der Umsatzsteuer nichts zu tun. Es ist aber Vorsicht geboten: Erweitert er sein Unternehmen, kann die PV-Anlage plötzlich Umsatzsteuer kosten. Um die Belastung zu vermeiden, ist Handeln angesagt. Was zu tun ist, zeigt SSP anhand eines Musterfalls. |

PV-Anlage und
Beratertätigkeit ...

Musterfall: PV-Anlagen-Betreiber erweitert seine Unternehmertätigkeit

Alfred Distler betreibt seit 2016 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit Batteriespeicher. Er hat zunächst zur Regelbesteuerung optiert, um Vorsteuer ziehen zu können; seit 2022 unterfällt er aber wieder der Kleinunternehmerregelung. 2024 hat er eine Tätigkeit als Berater aufgenommen und schreibt Rechnungen mit Umsatzsteuer.

... sind umsatz-
steuerlich ein
einheitliches
Unternehmen

Der Betrieb der PV-Anlage und die Tätigkeit als Berater stellen zwar zwei gesonderte Betriebe dar. Sie sind umsatzsteuerrechtlich aber ein einheitliches Unternehmen (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Die Folge: Die Regelbesteuerung gilt nicht nur für die Tätigkeit als Berater, sondern auch für die Umsätze aus dem Betrieb der PV-Anlage. Folge: Herr Distler kann die Kleinunternehmerregelung nicht partiell (für die PV-Anlage) anwenden. Damit die nun zu zahlende Umsatzsteuer nicht zur Belastung wird, muss er schnell handeln.

Netzbetreiber muss
Einspeisevergütung
plus Umsatzsteuer
erstatten

Netzbetreiber informieren

Herr Distler muss den Netzbetreiber informieren, dass bei ihm ab 2024 die Regelbesteuerung gilt. Der Netzbetreiber wird gemäß EEG zusätzlich zu den Einspeisevergütungen die darauf entfallende Umsatzsteuer vergüten. So umgeht Herr Distler die Umsatzsteuerbelastung. Konkret: Hat er bisher einen monatlichen Abschlag von 100 Euro erhalten, sind es nun 119 Euro. Davon gehen 19 Euro ans Finanzamt; ihm bleiben wie bisher 100 Euro. Würde Herr Distler den Netzbetreiber nicht informieren, bliebe es beim Abschlag von 100 Euro. Davon gingen aber 15,96 Euro (19/119) ans Finanzamt; er erhielte effektiv nur 84,04 Euro.

Durch Entnahme
wird der „Privat-
Strom“ nicht mehr
besteuert

PV-Anlage aus dem Unternehmen entnehmen

Wegen der Regelbesteuerung unterliegt der von der PV-Anlage erzeugte und privat verbrauchte Strom als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG. Maßgebend ist der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes, also der Nettopreis, den Herr Distler für den weiteren bezogenen Strom zahlen muss. Um diese Steuerbelastung zu umgehen, muss er beim Finanzamt anzeigen, dass er die PV-Anlage zum Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG aus seinem Unternehmen entnimmt. Das klappt aufgrund des Batteriespeichers problemlos (BMF, Schreiben vom 27.02.2024, Az. III C 2 – S 7282/19/10001 :002, Abruf-Nr. 240327, Rz. 5 und 30.11.2023, Az. II C 2 – S 7220/22/10002 :013, Abruf-Nr. 238819, Rz. 3). Nach der Entnahme unterliegt der erzeugte und privat verbrauchte Strom nicht mehr der Umsatzsteuer.

PV-ANLAGEN

Musterfall: Was gilt bei der PV-Anlage eines Elektrotechnikbetriebs auf dem Einfamilienhaus?

| Die PV-Branche boomt. Auch viele Privatpersonen sind mittlerweile auf den Trend aufgesprungen und installieren im Rahmen eines (nebenberuflichen) Gewerbes PV-Anlagen. Zu Demonstrationszwecken wird dann häufig auch eine PV-Anlage auf dem privaten Einfamilienhaus installiert, in dem sich zugleich der Firmensitz des (nebenberuflichen) Elektrotechnikbetriebs befindet. Doch wie wird eine solche PV-Anlage steuerlich eingeordnet? Eine Frage, die sich auch ein SSP-Leser stellt. |

Der Musterfall: PV-Anlage zu Demozweck auf EFH

Ein Einzelunternehmer betreibt im Eigenheim einen Elektrotechnikbetrieb. Das Gebäude steht im Eigentum beider Ehegatten und stellt Privatvermögen dar, weil sämtliche Räume zu mindestens 50 Prozent privat mitgenutzt werden. Im Rahmen des Gewerbebetriebs werden u. a. PV-Anlagen verkauft und montiert. Auf dem Hausdach wurde 2024 eine PV-Anlage mit zwölf kWp inkl. Batteriespeicher installiert. Diese dient sowohl Demonstrationszwecken für interessierte Kunden als auch der Stromproduktion. Der erzeugte Strom wird vorrangig sowohl privat als auch gewerblich verbraucht, der Überschuss wird entgeltlich an den Netzbetreiber veräußert. Der gewerbliche Stromverbrauch resultiert aus dem Stromverbrauch für den Elektrotechnikbetrieb und dem Laden eines betrieblichen E-Fahrzeugs (Wallbox).

Die umsatzsteuerliche Beurteilung

Sowohl durch den Elektrotechnikbetrieb als auch durch den Betrieb der PV-Anlage wird der Tatbestand der Unternehmereigenschaft erfüllt. Da ein Unternehmer umsatzsteuerlich nur über ein einheitliches Unternehmen verfügen kann, gehören hierzu beide gewerbliche Betätigungen (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Im Zeitpunkt der Lieferung der neuen PV-Anlage wird ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz getätigt, der jedoch effektiv keine Umsatzsteuer auslöst. Denn die Lieferung der PV-Anlage nebst Speicher unterliegt seit dem 01.01.2023 dem Umsatzsteuersatz von null Prozent (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG). Deshalb steht dem Unternehmer auch kein Vorsteuerabzug zu.

Das einheitliche Unternehmen bedeutet auch, dass alle getätigten Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen und nicht insoliert die Kleinunternehmerregelung angewandt werden kann. Damit müssen sowohl für die Erlöse aus dem Betrieb des Elektrotechnikbetriebs als auch für die Einspeisevergütungen des Netzbetreibers Umsatzsteuern abgeführt werden. Soweit der durch die PV-Anlage erzeugte Strom innerhalb des Elektrotechnikbetriebs bzw. für das dem Unternehmen zugeordnete E-Fahrzeug verwendet wird, erfolgt keine Besteuerung. Denn es handelt sich insoweit um nicht steuerbare Innenumsätze. Soweit der erzeugte Strom für private Zwecke verbraucht wird, müsste grundsätzlich eine unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterworfen

Elektrotechniker will mit PV-Anlage zwei Fliegen mit einer Klappe schlagen

Zwei gewerbliche Betätigungen – ein umsatzsteuerliches Unternehmen

Mix aus steuerpflichtigen und steuerfreien (Innen-)Umsätzen

werden (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Darauf wird jedoch verzichtet, da die PV-Anlage effektiv nicht zu einem Vorsteuerabzug geführt hat (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010, Abruf-Nr. 234002, Rz. 6).

Die ertragsteuerliche Beurteilung

Sich ergänzende
Tätigkeiten ergeben
einheitlichen
Gewerbebetrieb

Grundsätzlich handelt es sich beim Elektrotechnikbetrieb und dem Betrieb der PV-Anlage um zwei unterschiedliche Betätigungen, sodass zwei gesonderte Gewerbebetriebe vorliegen. Konkret liegt aber nur ein Gewerbebetrieb vor, weil sich beide Betriebe stützen und ergänzen (so auch BFH, Urteil vom 15.09.2010, Az. X R 21/08, Abruf-Nr. 110424 sowie Az. X R 22/08, Abruf-Nr. 110425 und OFD Niedersachsen, Verfügung vom 22.02.2016, Az. S 2240-160-St 221/St 222, III.2). Darauf, ob der erzeugte Strom zu mehr als 50 Prozent im Elektrotechnikbetrieb verbraucht wird (BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Az. IV C 6 – S 2121/23/10001 :001, Abruf-Nr. 236439, Rz. 26), kommt es nicht an.

PV-Einnahmen
unterliegen
§ 3 Nr. 72 EStG

Betriebseinnahmen sind steuerfrei

Aus dem einheitlichen Gewerbebetrieb folgt, dass die PV-Anlage Teil des bereits durch den Elektrotechnikbetrieb begründeten Einzelunternehmens ist. Die Einnahmen aus der Anlage unterliegen der in § 3 Nr. 72 EStG verankerten Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiung umfasst also sowohl die vom Netzbetreiber gezahlten Vergütungen für den eingespeisten Strom (EEG-Vergütungen) als auch den erzeugten und für private Zwecke verbrauchten Strom. Dieser Strom ist mit dem Teilwert zu bewerten und als gewinnerhöhende Entnahme anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG).

AK sind per AfA
über 20 Jahre
abzuschreiben

Betriebsausgaben sind teilweise abzugsfähig

Durch den einheitlichen Gewerbebetrieb folgt parallel, dass sämtliche im Zusammenhang mit der Installation und dem Betrieb der PV-Anlage anfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Die Anschaffungskosten für die PV-Anlage sind zu aktivieren und über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren abzuschreiben.

Wegen der steuer-
freien Einnahmen
gilt BA-Abzugsverbot

Weil die Einnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage aber steuerfrei sind (§ 3 Nr. 72 EStG), besteht für die Betriebsausgaben ein steuerliches Abzugsverbot (§ 3c Abs. 1 EStG). Doch Glück im Unglück. Zwar sind einige Betriebsausgaben nicht abzugsfähig, aber nicht alle. Denn ein Teil des Stroms wurde ja erzeugt und innerhalb des einheitlichen Gewerbebetriebs verbraucht. Insofern liegen weder steuerfreie Einnahmen noch Entnahmen vor, sodass in diesem Umfang § 3c Abs. 1 EStG kein Abzugsverbot schafft. Deshalb gestattet das BMF (17.07.2023, Rz. 24), dass das Betriebsausgabenabzugsverbot nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen und Entnahmen gilt.

■ Beispiel 1

60 Prozent des Stroms werden in das Energienetz eingespeist bzw. für private Zwecke entnommen. Für diesen Strom werden Einnahmen bzw. Entnahmen in Höhe von insgesamt 800 Euro erfasst. Die restlichen 40 Prozent werden innerhalb des Elektrotechnikbetriebs verbraucht. Die im Jahr für die PV-Anlage angefallenen Aufwendungen belaufen sich auf 1.000 Euro.

Lösung: Innerhalb der Gewinnermittlung werden 800 Euro als Ertrag und 1.000 Euro als Aufwand behandelt. Außerhalb der Gewinnermittlung erfolgt eine Kürzung des Gewinns um 800 Euro (§ 3 Nr. 72 EStG) sowie eine Hinzurechnung von 600 Euro (§ 3c Abs. 1 EStG; 60 Prozent von 1.000 Euro; max. 800 Euro). Effektiv wirken sich damit die Einnahmen und Entnahmen nicht und die Ausgaben nur zu 40 Prozent auf den steuerpflichtigen Gewinn aus.

Gestaltungspotenzial mittels IAB und Sonderabschreibung

Für die PV-Anlage eines einheitlichen Gewerbebetriebs kann auch ein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden (§ 7g Abs. 1 EStG). Sowohl die Bildung als auch die gewinnerhöhende Hinzurechnung im Jahr der Anschaffung (§ 7g Abs. 2 S. 1 EStG) wirken sich vollständig auf den Gewinn aus. Beide Positionen werden weder von § 3 Nr. 72 EStG noch von § 3c Abs. 1 EStG erfasst (BMF, 17.07.2023, Rz. 25). Zudem kann auch eine Herabsetzung der Anschaffungskosten gemäß § 7g Abs. 2 S. 3 EStG oder eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG (bei Anschaffung vor dem 01.01.2024 maximal 20 Prozent, bei Anschaffung nach dem 31.12.2023 maximal 40 Prozent) erfolgen. Diese beiden Abzüge werden jedoch von § 3c Abs. 1 EStG erfasst und wirken sich deshalb nur in dem prozentualen Umfang aus, wie keine nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen und Entnahmen generiert werden. Auch hier wird die Kürzung der Betriebsausgaben auf die absolute Höhe der steuerfreien Einnahmen begrenzt.

Diese Begrenzung der Betriebsausgabenkürzung eröffnet Gestaltungspotenzial. Durch gezielte gewinnmindernde Abzüge nach § 7g Abs. 2 S. 3 EStG bzw. Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG – idealerweise i. V. m. einer in diesem Jahr bewusst hohen eigenbetrieblichen Nutzung des Stroms – lassen sich die Abzugspositionen ganz oder zumindest nahezu ganz und ohne Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG als Betriebsausgabe absetzen.

■ Beispiel 2

Wie Beispiel 1. Die Aufwendungen für die PV-Anlage betragen jedoch 3.500 Euro, weil eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG von 2.500 Euro vorgenommen wurde.

Lösung: Innerhalb der Gewinnermittlung werden 800 Euro als Ertrag und 3.500 Euro als Aufwand behandelt. Außerhalb der Gewinnermittlung erfolgt eine Kürzung des Gewinns um 800 Euro (§ 3 Nr. 72 EStG) sowie eine Hinzurechnung von 800 Euro (§ 3c Abs. 1 EStG; 60 Prozent von 3.500 Euro; max. 800 Euro). Damit hat sich die Sonderabschreibung von 2.500 Euro mit effektiv 2.300 Euro auf den Gewinn ausgewirkt (92 Prozent), obwohl 60 Prozent des erzeugten Stroms für steuerfreie Einnahmen und Entnahmen verwendet werden. Von den Ausgaben werden mithin insgesamt 77 Prozent als Betriebsausgabe abgesetzt (2.700 von 3.500 Euro), obwohl nur eine betriebliche Nutzung von 40 Prozent vorliegt.

Wichtig | Auch wenn sich in späteren Jahren die Nutzungsverhältnisse ändern, wird der Betriebsausgabenabzug nicht rückwirkend korrigiert. Eine entsprechende Regelung sehen weder das Gesetz noch die BMF-Schreiben vor.

IAB bilden und so ...

... Steuern sparen

So wirken sich IAB und Sonder-AfA konkret aus

UMSATZSTEUER

PV-Anlage mit mehreren Nutzungen: Ist die Entnahme zum Nullsteuersatz möglich?

I Auf einem gemieteten Zweifamilienhaus wird in Absprache mit dem Eigentümer eine 2022 errichtete PV-Anlage betrieben. Der erzeugte Strom wird in der gemieteten Wohnung privat genutzt (dezentraler Verbrauch), an den weiteren Mieter verkauft (Mieterstrom), und der Rest wird an den Energieversorger geliefert (Einspeisung). Ist die Entnahme zum Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG möglich? I

Prinzipiell lautet die Antwort „Nein“

Eine Entnahme zum Nullsteuersatz ist nur möglich, wenn zukünftig beabsichtigt wird, voraussichtlich mehr als 90 Prozent des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke zu verwenden (in die Zukunft gerichtete Prognose – Abschn. 3.2 Abs. 3 Nr. 1 UStAE). Damit dürfen nur weniger als zehn Prozent des erzeugten Stroms an den weiteren Mieter sowie den Netzbetreiber geliefert werden. Das erscheint im Sachverhalt nicht plausibel, sodass eine Entnahme aus dem Unternehmensvermögen nicht möglich ist. Die Folge: Der dezentrale Stromverbrauch unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung (Ausnahme: Option zur Kleinunternehmerregelung).

Unter diesen Voraussetzungen lautet die Antwort „Ja“

Das BMF unterstellt jedoch in seinen Schreiben vom 27.02.2023 (Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010, Abruf-Nr. 234002, Rz. 5) und 30.11.2023 (Az. II C 2 – S 7220/22/10002 :013, Abruf-Nr. 238819, Rz. 3) pauschalierend, dass von einem Erreichen der 90 Prozent zur Vereinfachung immer dann auszugehen ist, wenn ein Teil des mit der Anlage erzeugten Stroms

1. in einer Batterie gespeichert oder
2. für die nicht nur gelegentliche Ladung in einem nicht dem Unternehmen zugeordneten E-Fahrzeug bzw.
3. den Betrieb einer nicht dem Unternehmen zugehörigen Wärmepumpe verwendet wird.

Sollte eine drei Varianten zutreffen (z. B. weil ein Batteriespeicher für einen erhöhten Eigenverbrauch installiert ist), lässt sich die PV-Anlage doch in vollem Umfang aus dem Unternehmensvermögen entnehmen. Dass der Strom dann tatsächlich evtl. zu weniger als 90 Prozent für nichtunternehmerische Zwecke verwendet wird, ist unerheblich.

Anteilige Entnahme ist keine Option

Eine anteilige Entnahme der PV-Anlage (z. B. von nur 80 Prozent) ist nicht zulässig (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010, Abruf-Nr. 234002, Rz. 7 und Abschn. 3.2 Abs. 3 Nr. 1 S. 4 UStAE).

Entnahme ist nur bei
mehr als 90 Prozent
privatem Stromver-
brauch oder ...

... in einem dieser
drei Fälle möglich

Entnahme
erfolgt immer
vollumfänglich ...

... und niemals
nur anteilig

UMSATZSTEUER

Elf weitere Praxisfragen zur Umsatzbesteuerung von PV-Anlagen

| Nachfolgend finden Sie elf weitere Fragen aus der Praxis zur Umsatzbesteuerung von PV-Anlagen – und natürlich deren Antworten. |

1. Entnahme von PV-Anlagen bei Mieterstrom?

FRAGE: Auf einem zu Wohnzwecken an einen Mieter vermietetes Einfamilienhaus befindet sich eine PV-Anlage mit Batteriespeicher. Der erzeugte Strom wird nahezu zu 100 Prozent von dem Mieter genutzt (Mieterstrom). Kann die PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen zum Nullsteuersatz entnommen werden?

ANTWORT: Nein. Da die PV-Anlage zu 100 Prozent unternehmerisch genutzt wird, ist keine Entnahme zulässig. Die unternehmerische Nutzung erstreckt sich auch auf den Mieterstrom, da zum Rahmen des Unternehmens neben der PV-Anlage und den Einspeisungen auch die Vermietung gehört.

Wegen 100 Prozent unternehmerischer Nutzung ...

... ist die Entnahme nicht zulässig

2. Musterschreiben zur Erklärung der Entnahme

FRAGE: Gibt es ein Musterschreiben zur Erklärung der umsatzsteuerlichen Entnahme?

ANTWORT: Ein Musterschreiben oder ein zwingend erforderliches Formular existiert nicht. Denn die Form der Entnahme ist nicht vorgeschrieben. Diese kann z. B. durch Eintragungen in den Umsatzsteuervor- bzw. Jahresanmeldungen, aber auch durch ein Schreiben oder eine E-Mail erfolgen. Für ein Schreiben bzw. eine E-Mail könnte folgender Text verwendet werden:

Entnahme kann formlos erfolgen

■ Musterformulierung

Entnahme der PV-Anlage (St.-Nr./Installationsort/Leistung in kWp)

Ich entnehme die o. g. PV-Anlage (BMF, Schreiben vom 30.11.2023, Rz. 3 u. 4) zum TT.MM.JJJJ (frühestens Tag der Entnahmeerklärung) aus dem Unternehmensvermögen, weil

- ☐ die Anlage zukünftig voraussichtlich zu mehr als 90 Prozent für nicht unternehmerische Zwecke verwendet wird.
- ☐ der Strom in einer Batterie gespeichert wird (Batteriespeicher).
- ☐ der Strom für die nicht nur gelegentliche Ladung in einem nicht dem Unternehmen zugeordneten E-Fahrzeug verwendet wird.
- ☐ der Strom für den Betrieb einer nicht dem Unternehmen zugeordneten Wärmepumpe verwendet wird.

Einen entsprechenden Nachweis für die Entnahme habe ich beigelegt. Die Entnahme erfolgt gemäß § 12 Abs. 3 UStG zum Steuersatz von null Prozent. Aufgrund der Entnahme werden keine unentgeltlichen Wertabgaben mehr deklariert. Eine Änderung der Verhältnisse i. S. v. § 15a UStG resultiert aus der Entnahme nicht.

So könnte eine E-Mail oder ein Schreiben aussehen

Nachweis nicht vergessen!

Entnahme hat bei Kleinunternehmern keine Auswirkung

Sie lohnt sich rein vorsorglich aber trotzdem

Bei Wegfall der Kleinunternehmerregelung droht Steuerfalle

Anlagenentnahme kostet nichts

Bei Steuerausweis muss der Anlagenbetreiber ...

... die Steuer grundsätzlich auch abführen

3. Anlagenentnahme bei Kleinunternehmern sinnvoll?

FRAGE: Für eine PV-Anlage wurde nach Auslaufen des Bindungszeitraums von fünf Jahren bereits zurück zur Kleinunternehmerregelung gewechselt. Sollte dennoch eine Entnahme der Anlage aus dem Unternehmensvermögen vorgenommen werden?

ANTWORT: Ja. Grundsätzlich hat die Entnahme zwar zunächst keine Bedeutung, da bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung die Umsatzsteuer auf den privaten Stromverbrauch nicht erhoben wird (§ 19 Abs. 1 UStG). Das Risiko besteht jedoch darin, dass in künftigen Jahren die Grenze für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung überschritten (z. B. durch die Aufnahme von weiteren Tätigkeiten) und parallel vergessen wird, sofort die PV-Anlage aus dem Unternehmen zu entnehmen. In diesem Fall unterliegt der zwischenzeitlich erzeugte und privat verbrauchte Strom als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer.

■ Beispiel

Für eine zum Unternehmen gehörende PV-Anlage gilt die Kleinunternehmerregelung. 2024 werden weitere unternehmerische Tätigkeiten aufgenommen, sodass ab 2025 die Regelbesteuerung gilt. Die PV-Anlage wird erst am 01.08.2025 aus dem Unternehmen entnommen.

Lösung: Bis zum 31.12.2024 erfolgt aufgrund der Kleinunternehmerregelung keine Besteuerung. Der in der Zeit vom 01.01.2025 bis zum 31.07.2025 produzierte und für private Zwecke verwendete Strom unterliegt jedoch als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz. Wäre die Anlagenentnahme früher erfolgt (vor dem 01.01.2025), würde diese Umsatzsteuer nicht anfallen.

PRAXISTIPP | Zudem kostet die Anlagenentnahme lediglich eigene Verwaltungskosten, da die Entnahme aufgrund des Steuersatzes von null Prozent keine Umsatzsteuer auslöst (§ 12 Abs. 3 UStG). Daher lautet die Empfehlung: Lieber jetzt handeln und steuerfrei entnehmen, als später in eine potenzielle Steuerfalle tappen.

4. Steuerausweis in Gutschriften bei Kleinunternehmern

FRAGE: Viele Anlagenbetreiber haben zunächst die Regelbesteuerung gewählt. Wird später zur Kleinunternehmerregelung gewechselt, wird in den Gutschriften des Netzbetreibers manchmal weiterhin Umsatzsteuer ausgewiesen und vergütet. Wird die Umsatzsteuer dann nach § 14c UStG vom Anlagenbetreiber geschuldet?

ANTWORT: Es kommt darauf an. Die vom Netzbetreiber erteilten Gutschriften gelten als Rechnung des als Kleinunternehmer tätigen Anlagenbetreibers, sodass dieser die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 S. 1 UStG gegenüber dem Finanzamt schuldet. Seine Vergütungen reduzieren sich also um 19/119. Einziger Ausweg: Der Betreiber widerspricht den Gutschriften gemäß § 14 Abs. 2 S. 3 UStG. In diesem Fall verlieren

die Gutschriften die Wirkung als Rechnung und die ausgewiesene Umsatzsteuer wird nicht mehr vom Betreiber gegenüber dem Finanzamt geschuldet. Allerdings wird dann der Netzbetreiber die Gutschriften berichtigen und mit den berichtigten Gutschriften vom Anlagenbetreiber den zu hoch ausgewiesenen Gutschriftsbetrag (19/119 – Anteil Umsatzsteuer) zurückfordern.

Effektiv führt das in beiden Fällen dazu, dass sich die effektive Einspeisevergütung für den Anlagenbetreiber von 119 auf 100 Prozent reduziert. Das ist auch konsequent, da dem Betreiber bei Wahl der Kleinunternehmerregelung nur die Nettovergütung (ohne Umsatzsteuer) zusteht.

Kleinunternehmer steht nur die Nettovergütung zu

5. Abgabe von USt-Erklärungen nach erfolgter Entnahme?

FRAGE: Eine PV-Anlage wurde aus dem Unternehmensvermögen entnommen. Muss weiterhin eine Umsatzsteuererklärung beim Finanzamt abgegeben werden?

ANTWORT: Ja. Auch nach erfolgter Entnahme unterliegt der veräußerte Strom (z. B. an den Netzbetreiber/an einen Mieter) dem Regelsteuersatz von 19 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG). Diese Umsatzsteuer ist im Rahmen der Voranmeldungen bzw. der Umsatzsteuer-Jahresanmeldung beim Finanzamt anzumelden und abzuführen.

Umsatzsteuererklärung muss trotz Entnahme abgegeben werden

Auch wenn zur Kleinunternehmerregelung gewechselt wird, besteht derzeit die Pflicht, eine Umsatzsteuererklärung beim Finanzamt abzugeben. Allerdings wurde durch das Wachstumschancengesetz jüngst § 19 Abs. 1 S. 4 UStG geändert. Für Kleinunternehmer finden danach für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2023 enden (§ 27 Abs. 39 UStG), die in § 18 Abs. 1 bis 4 UStG verankerten Vorschriften über die umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten keine Anwendung mehr. Konkret bedeutet die Neuerung, dass Kleinunternehmer letztmals für das Jahr 2023 zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung verpflichtet sind. Sie müssen aber künftig selbst darauf achten, ob sie die Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung noch erfüllen (Umsatz im vergangenen Kalenderjahr nicht mehr als 22.000 Euro – § 19 Abs. 1 UStG).

Wichtig | Unberührt hiervon bleiben die Verpflichtungen nach § 18 Abs. 4a UStG und § 149 Abs. 1 S. 2 AO. Fordert das Finanzamt z. B. einen Kleinunternehmer zur Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung auf, so muss dieser der mit der Aufforderung begründeten Abgabeverpflichtung nachkommen.

6. Kann auch eine Anlage über 30 kWp entnommen werden?

FRAGE: Es wird eine PV-Anlage auf dem privaten Einfamilienhaus mit 35 kWp mit Batteriespeicher betrieben. Kann auch diese PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entnommen werden?

ANTWORT: Ja. Das Umsatzsteuergesetz kennt im Gegensatz zur Einkommensteuer keine Höchstgrenze. § 12 Abs. 3 UStG stellt lediglich auf den Installationsort ab, und macht daran fest, wann der Nullsteuersatz gilt. Damit greift auch in diesem Fall der Nullsteuersatz. Die in § 12 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 UStG

Entnahme kennt keine Höchstgrenze

Einkommen- und
Umsatzsteuer gehen
getrennte Wege

Personengesell-
schaft darf auch
entnehmen

Unternehmens-
fremde Nutzung
muss aber mehr als
90 Prozent betragen

Nachträglicher
Einbau eines
Stromspeichers ...

... spielt für
die Entnahme
keine Rolle

genannte Grenze von 30 kWp stellt lediglich eine Vereinfachungsregelung dar, da bis zu 30 kWp der Installationsort keine Rolle spielt und alle PV-Anlagen dem Nullsteuersatz unterliegen.

Wichtig | Ertragsteuerlich stellt der Betrieb der PV-Anlage weiterhin einen Gewerbebetrieb dar. Die in § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG verankerte Steuerbefreiung gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Rettungsanker: Es wird dem Finanzamt dargelegt, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht. In diesem Fall scheidet ein Gewerbebetrieb und damit auch die Steuerpflicht aus

7. Entnahme von PV-Anlagen einer GbR

FRAGE: Eine Ehegatten-GbR betreibt auf dem Einfamilienhaus der Ehegatten eine PV-Anlage mit Stromspeicher. Kann eine Entnahme aus dem Unternehmensvermögen erfolgen? Der Strom wird unentgeltlich von den Ehegatten für private Zwecke verwendet; der Überschuss wird an den Netzbetreiber geliefert.

ANTWORT: Ja. Auch bei Personengesellschaften kann eine Entnahme aus dem Unternehmensvermögen erfolgen, wenn die unternehmensfremde Nutzung mehr als 90 Prozent beträgt oder ein Fall der Vereinfachungsregelungen (Batteriespeicher, E-Fahrzeug, Wärmepumpe) vorliegt. Da das der Fall ist und der Strom den Ehegatten unentgeltlich überlassen und damit unternehmensfremd genutzt wird, ist eine Entnahme der PV-Anlage zum Nullsteuersatz möglich.

PRAXISTIPP | Würde der Strom den Ehegatten verkauft werden, so würde das eine unternehmerische Nutzung darstellen. In diesem Fall wäre keine Entnahme aus dem Unternehmensvermögen möglich (100 Prozent unternehmerische Nutzung).

8. Erweiterte/ergänzte PV-Anlage entnehmen

FRAGE: Auf dem privaten Einfamilienhaus wurde 2019 eine PV-Anlage mit 10,42 kWp installiert. Am 27.01.2021 kam noch eine weitere PV-Anlage mit 8,40 kWp auf der Garage hinzu und parallel wurde für die gesamte PV-Anlage ein Stromspeicher nachgerüstet. Kann die gesamte PV-Anlage mit null Prozent USt entnommen werden?

ANTWORT: Ja. Ob der Stromspeicher bereits zu Beginn vorhanden war oder nachgerüstet wurde, spielt für die Frage der Entnahme keine Rolle. Entscheidend ist alleine, wie der von den PV-Anlagen erzeugte Strom genutzt wird. Da dieser von beiden PV-Anlagen unter anderem im Stromspeicher gespeichert und dann privat genutzt wird, ist eine Entnahme der kompletten PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen zum Nullsteuersatz möglich.

9. Vor 01.04.2012 in Betrieb genommene Anlage entnehmen?

FRAGE: Auf dem privaten Einfamilienhaus befindet sich eine vor dem 01.04.2012 in Betrieb genommene PV-Anlage mit 9,5 kWp. Ein Batteriespeicher ist vorhanden. Kann die PV-Anlage zu null Prozent Umsatzsteuer aus dem Unternehmensvermögen entnommen werden?

ANTWORT: Nein. Bei PV-Anlagen, die vor dem 01.04.2012 in Betrieb genommen wurden (§ 66 Abs. 18 EEG) oder unter die Übergangsvorschrift nach § 66 Abs. 18a EEG fallen, gelten die Regelungen des EEG in der bis zum 31.03.2012 geltenden Fassung. Bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung dieser PV-Anlagen sind deshalb Abschnitt 2.5 Abs. 5 bis 8 UStAE zu beachten. Umsatzsteuerrechtlich wird danach die gesamte vom Anlagenbetreiber aus solarer Strahlungsenergie erzeugte Elektrizität an den Netzbetreiber geliefert. Soweit der Anlagenbetreiber bei Inanspruchnahme der Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG die erzeugte Elektrizität dezentral verbraucht, liegt umsatzsteuerrechtlich eine (Rück-)Lieferung des Netzbetreibers an ihn vor. Damit wird die PV-Anlage vollständig unternehmerisch verwendet, sodass keine Entnahme aus dem Unternehmensvermögen zulässig ist.

PRAXISTIPP | Da der Netzbetreiber den gelieferten Strom brutto, also zzgl. Umsatzsteuer vergütet, trifft den Anlagenbetreiber auch keine steuerliche Mehrbelastung. Soll der Verwaltungsaufwand vermieden werden, empfiehlt es sich, eine Option zur Kleinunternehmerregelung zu prüfen (§ 19 Abs. 1 UStG). Der Berichtigungszeitraum des § 15a UStG dürfte bereits verstrichen sein.

Entnahme ist
nicht möglich

Einzige Option:
Kleinerunternehmer-
regelung prüfen!

10. Umsatzsteuer bei reiner Installation einer PV-Anlage?

FRAGE: Eine externe Firma liefert als eigenständigen Auftrag das Material für eine auf einem Einfamilienhaus zu installierende PV-Anlage mit 9,6 kW an den künftigen Betreiber. Dieser beauftragt einen weiteren Unternehmer mit der Baustelleneinrichtung, der Montage der Unterkonstruktion und der PV-Module inkl. Verkabelung und Herstellung der Kabeldurchführung durch die Dachfläche. Welchem Steuersatz unterliegen diese Montageleistungen? Die Rechnungsstellung erfolgt direkt an den Betreiber.

ANTWORT: Die von der externen Firma ausgeführte Lieferung der noch zu installierenden Materialien für die PV-Anlage unterliegt gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG dem ab dem 01.01.2023 geltenden Umsatzsteuersatz von null Prozent. Nach § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG unterliegt deshalb auch die reine Installations- und Montageleistung des weiteren Unternehmers dem Umsatzsteuersatz von null Prozent. Denn zu den begünstigten Leistungen gehören die photovoltaikanlagenspezifischen Arbeiten, die ausschließlich dazu dienen, eine PV-Anlage sicher für das Gebäude und für die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben. Einzige Voraussetzung: Die Installations- und Montagearbeiten müssen direkt gegenüber dem Betreiber erbracht und abgerechnet werden (§ 12 Abs. 10 UStAE). Das ist hier der Fall.

Zusätzliche
Montagearbeiten etc.
in Zusammenhang
mit der PV-Anlage ...

... unterfallen auch
dem Nullsteuersatz

11. Verkauf an Ehepartner zu null Prozent Umsatzsteuer?

FRAGE: 2022 wurde auf einem privaten Einfamilienhaus eine PV-Anlage installiert. Ein Batteriespeicher ist nicht vorhanden. Der Strom wird zu 70 Prozent privat verwendet und zu 30 Prozent gewerblich genutzt (Einspeisung). Aufgrund des Vorsteuerabzugs unterliegt der private Nutzungsanteil als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung. Da keine Entnahme aus dem Unternehmensvermögen möglich ist, stellt sich die Frage, ob die PV-Anlage an den Ehepartner zu null Prozent Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG) verkauft werden und dieser im Anschluss die Kleinunternehmerregelung anwenden kann. So ließe sich doch künftig die Besteuerung der privaten Nutzung vermeiden, oder?

Verkauf an Ehegatten
ist steuerbare
Geschäftsveräuße-
rung im Ganzen

ANTWORT: Diese Gestaltung zur Umgehung der Besteuerung der privaten Nutzung gelingt nur bedingt. Denn beim Verkauf der PV-Anlage handelt es sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (Abschn. 1.5 Abs. 10 UStAE), sodass bereits aus diesem Grund (und nicht wegen § 12 Abs. 3 UStG) keine Umsatzsteuer anfällt. Wendet der die PV-Anlage erwerbende Ehegatte im Anschluss die Regelbesteuerung an, passiert nichts weiter. Der Ehepartner muss jedoch weiterhin die private Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe versteuern. Effektiv hat sich nichts geändert.

Vorsteuerrück-
forderung droht

Wendet der erwerbende Ehegatte jedoch – und so ist ja das Ziel dieser „Gestaltung“ – die Kleinunternehmerregelung an, kommt es zu einer Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i. S. v. § 15a Abs. 7 UStG. Ist – wie geschildert – der Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG noch nicht abgelaufen, kommt es folglich zu einer ungewollten (und meist hohen) Vorsteuerrückforderung durch das Finanzamt. Die dadurch entstehende Steuerbelastung fällt typischerweise höher aus als die Steuerbelastung infolge der privaten Nutzung.

EINKOMMENSTEUER

PV-Anlage auf teilweise freiberuflich genutztem Einfamilienhaus: Das sind die Steuerfolgen

| Freiberufler im Nebenerwerb nutzen oft Räume des Einfamilienhauses für betriebliche Zwecke. Wird auf dem Gebäude eine PV-Anlage installiert, stellt sich die Frage, ob der Strom abgesetzt werden kann, der für die freiberufliche Tätigkeit verbraucht wird. Denn die PV-Anlage ist ja nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Was gilt, wenn der Strom für ein betriebliches E-Fahrzeug verwendet wird, erfahren Sie anhand eines Musterfalls. |

Der Musterfall

Robert Stark ist freiberuflich tätig. Er übt seine Tätigkeit von zu Hause in einem häuslichen Arbeitszimmer aus, das er nur betrieblich nutzt (Anteil an der Gesamtfläche: 15 Prozent). Auf dem Dach hat er 2022 eine PV-Anlage mit einer Leistung von zehn kWp und einem Batteriespeicher für 15.000 Euro installieren lassen. Die lineare Abschreibung beträgt deshalb jährlich 750 Euro (BND = 20 Jahre). Zudem muss Herr Stark für eine Versicherung jährlich 200 Euro zahlen. Die PV-Anlage erzeugt ca. 10.000 kWh Strom pro Jahr. Davon werden voraussichtlich 5.000 kWh im Einfamilienhaus und weitere 2.000 kWh für ein E-Fahrzeug verbraucht, das zum Betriebsvermögen gehört. Die restlichen 3.000 kWh verkauft Herr Stark an den Netzbetreiber.

Die Lösung

Zunächst ist festzustellen, dass Herr Stark durch den Betrieb der PV-Anlage gewerblich tätig wird. Er erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Allerdings sind die Einnahmen und Entnahmen aus der PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG steuerfrei, da die PV-Anlage auf einem Einfamilienhaus installiert wurde und die Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt.

Deshalb scheidet gemäß § 3c Abs. 1 EStG ein Betriebsausgabenabzug aus. Die Folge: Für die PV-Anlage ist kein Gewinn zu ermitteln; sie wird ohne einkommensteuerliche Relevanz betrieben (§ 3 Nr. 72 S. 2 EStG).

Gemischte Tätigkeiten sind trennbar

Parallel zur PV-Anlage besteht die freiberufliche Tätigkeit. Hier erzielt Herr Stark steuerpflichtige Einkünfte i. S. v. § 18 EStG. Für diese Einkünfte ist keine Steuerbefreiung vorhanden.

Wichtig | Auch wenn die PV-Anlage zu einem Anteil von mindestens zehn Prozent für die freiberufliche Tätigkeit genutzt wird, kann Herr Stark sie nicht dem (gewillkürten) Betriebsvermögen der freiberuflichen Tätigkeit zuordnen. Es handelt sich zwar um gemischte Tätigkeiten. Diese sind aber trennbar (H 15.6 „gemischte Tätigkeit“ EStH und BFH, Urteil vom 12.06.2019, Az. X R 20/17, Abruf-Nr. 211741, Rz. 25).

Freiberufler
mit häuslichem
Arbeitszimmer
und PV-Anlage

PV-Anlage unterfällt
der Steuerbefreiung
in § 3 Nr. 72
Buchst. a) EStG

PV Anlage kann nicht
als gewillkürtes
Betriebsvermögen ...

... der freiberuflichen
Tätigkeit behandelt
werden

So mindern die
Stromerzeugungs-
kosten aus der
PV-Anlage ...

Betriebsausgabenabzug für die freiberufliche Tätigkeit

Da der von der PV-Anlage erzeugte Strom auch für die freiberufliche Tätigkeit verwendet wird, kann Herr Stark insoweit Betriebsausgaben absetzen. Der von der PV-Anlage erzeugte Strom ist insoweit in dem Umfang in die freiberufliche Tätigkeit zu Buchwerten zu überführen, wie er dort verbraucht wurde (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG; BMF, Schreiben vom 17.07.2023, Az. IV C 6 – S 2121/23/10001 :001, Abruf-Nr. 236439, Rz. 27). Das führt dazu, dass jede für die freiberufliche Tätigkeit verwendete und von der PV-Anlage erzeugte Kilowattstunde Strom mit den anteiligen Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) zum Betriebsausgabenabzug berechtigt. Bezogen auf den Musterfall bedeutet das:

■ Beispiel

Erzeugte Gesamtleistung = 10.000 kWh; davon für die freiberufliche Tätigkeit verbraucht = 2.750 kWh (2.000 kWh E-Fahrzeug und 5.000 kWh x 15 Prozent Arbeitszimmer). Gesamtkosten der PV-Anlage = jährlich 950 Euro.

Lösung: Für die freiberufliche Tätigkeit sind jährlich Betriebsausgaben in Höhe von 261,25 Euro anzusetzen (950 Euro/10.000 kWh x 2.750 kWh).

... den Gewinn der
freiberuflichen
Tätigkeit

So berechnet sich
der Betriebsaus-
gabenabzug für ...

Wenn mit der PV-Anlage ein betriebliches E-Fahrzeug geladen wird

Lädt Herr Stark ein betriebliches E-Fahrzeug an einer Wallbox, die zu seiner Wohnung gehört, berechtigt der verbrauchte Strom zum Betriebsausgabenabzug. Die Betriebsausgaben können nach den tatsächlichen Kosten bemessen werden – bei Strom aus der eigenen PV-Anlage also mit den anteiligen Herstellungskosten. Das BMF gestattet in seinem Schreiben vom 05.11.2021, Az. IV C 6 – S 2177/19/10004 :008 (Abruf-Nr. 225754, Rz. 19 ff.) aber auch eine einfachere Lösung. Danach kann der für betriebliche Zwecke verwendete Strom auch mit den lohnsteuerlichen Pauschalen angesetzt werden (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Az. IV C 5 – S 2334/19/10009 :004, Abruf-Nr. 218087, Rz. 24). Bei der Höhe der Pauschale kommt es darauf an, ob es sich um ein Elektro- oder um ein Hybridelektrofahrzeug handelt und ob der Freiberufler zusätzlich noch eine andere Lademöglichkeit – z. B. in seinem auswärtigen Büro – hat.

... das Aufladen des
E-Fahrzeugs

Monatliche Betriebsausgabenpauschale ...	... mit zusätzlicher Lademöglichkeit im Betrieb	... ohne zusätzliche Lademöglichkeit
Elektrofahrzeuge	30 Euro p. M.	70 Euro p. M.
Hybridelektrofahrzeuge	15 Euro p. M.	35 Euro p. M.

■ Beispiel

Herr Stark wendet die Vereinfachungsregelung an. Eine zusätzliche externe Lademöglichkeit hat er nicht. Er lädt das E-Fahrzeug nur zu Hause.

Lösung: Stark kann für den Ladestrom, den das E-Fahrzeug verbraucht, eine Pauschale von 70 Euro/Monat als Betriebsausgaben bei der freiberuflichen Tätigkeit absetzen (840 Euro/Jahr). Parallel ist der von der PV-Anlage erzeugte und im Arbeitszimmer verbrauchte Strom zu Buchwerten in die freiberufliche Tätigkeit zu überführen und als Betriebsausgaben abzusetzen. Das führt zu weiteren Betriebsausgaben von 71,25 Euro (950 Euro/10.000 kWh x 5.000 kWh x 15 Prozent).

Die „Gesamt-
betriebsausgaben-
berechnung“

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an
IWW Institut, Redaktion „SSP“

Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg

Fax: 0931 418-3080, E-Mail: ssp@iww.de

Redaktions-Hotline: 0931 418-3075

Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg

Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de

Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg

IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter ssp.iww.de finden Sie

- Downloads (Mustereinsprüche, Musterformulierungen, Checklisten u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 2003)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren,
schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher.

Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „SSP“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „SSP“ auch auf facebook.com/ssp.iww



NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Unternehmer und
Selbstständige auf iww.de/newsletter:

- SSP-Newsletter
- BFH-Anhängige Verfahren
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen



SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

SSP STEUERN SPAREN PROFESSIONELL (ISSN 2366-0937)

Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg, Geschäftsführer:
Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 0931 418-3070, Fax: 0931 418-3080, E-Mail: iww-wuerzburg@iww.de, Internet: iww.de

Redaktion | RA Eva Köstler (Chefredakteurin); Dipl.-Volksw. Günter Göbel (Chefredakteur); Sina Wetzel (Redakteurin)

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 15,50 EUR einschließlich Versand und
Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind
selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach
bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie ma-
chen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige
Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Bildquelle: Titelbild: © jittawit.21 - stock.adobe.com

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IMPRESSUM

IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

SSP Steuern sparen professionell unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen** enthalten.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW
INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, praktische Arbeitshilfen u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachinhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet.
Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter:
■ www.iww.de/anmelden
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter:
■ www.iww.de/registrierung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@kanzlei.de

☐ Angemeldet bleiben

Mein Konto ✓
Letzte Aktivitäten

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter:
■ www.iww.de/aktuelle-aktivitäten
oder geben Sie den Link www.iww.de/bundescenter ein.

**Kurzanleitung
herunterladen unter:
www.iww.de/s7219**