

Photovoltaikanlagen: Was ist steuerlich zu beachten?

Inhalt

1 Einleitung

2 Umsatzsteuer

2.1 Zentrale Änderungen des EEG

2.2 Bin ich Unternehmer?

2.3 Umsatzsteuer bei Bestandsanlagen

2.4 Umsatzsteuer bei Neuanlagen

2.5 Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen

3 Einkommensteuer

3.1 Gewerbliche Einkünfte

3.2 Gewinnermittlung

3.3 Investitionsabzugsbetrag und Abschreibung

4 Gewerbesteuer

5 Grunderwerbsteuer

6 Bauabzugsteuer

1 Einleitung

Die Installation einer Photovoltaikanlage auf Häusern, die Sonnenenergie in elektrischen Strom umwandelt, wird für viele Bürger immer attraktiver. Der auf diese Weise gewonnene Strom wird selbst genutzt und häufig auch an einen Energieversorger verkauft und in das Stromnetz eingespeist. Es besteht nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) eine Anschluss- und Abnahmeverpflichtung der Netzbetreiber. Als Inhaber von Photovoltaikanlagen erhalten Sie eine auch steuerlich relevante Einspeisevergütung nach einem gesetzlich geltenden Vergütungssatz pro Kilowattstunde (kWh) auf die Dauer von 20 Kalenderjahren zuzüglich des Jahres der Inbetriebnahme. Durch diese Regelung bleibt der Vergütungssatz für den gesamten Vergütungszeitraum von 20 Jahren unverändert und wird Ihnen gesetzlich garantiert.

Im Folgenden wird Ihnen ein Überblick über die verschiedenen steuerlichen Aspekte im Zusammenhang mit der Inbetriebnahme einer Photovoltaikanlage auf Ein- und Mehrfamilienhäusern gegeben.

Solaranlagen werden nach ihrer Nennleistung unter Standardbedingungen klassifiziert, was in der Einheit Kilowatt peak (kWp) ausgedrückt wird und im Folgenden ebenfalls genutzt wird. Bei dieser Einheit handelt es sich um die Nennleistung einer Anlage bei definierten Standardtestbedingungen.

2 Umsatzsteuer

2.1 Zentrale Änderungen des EEG

Das EEG erfuhr in den letzten Jahren zahlreiche Novellierungen, von denen zwei zentrale Änderungen hier kurz skizziert werden. Wesentlich ist dabei zunächst eine Unterscheidung zwischen „Bestandsanlagen“ (Inbetriebnahme vor dem 01.04.2012) und „Neuanlagen“ (Inbetriebnahme ab dem 01.04.2012). Bei Bestandsanlagen wurde für den selbstverbrauchten Solarstrom zusätzlich eine Vergütung (für den Direktverbrauch) gezahlt. Rechnerischer Ausgangspunkt war eine fiktive Volleinspeisung, d.h., der erzeugte Strom wurde fiktiv vollumfänglich in das Netz des Energieversorgers eingespeist. Beim Privatverbrauch lag dann eine vergünstigte Rücklieferung durch den Energieversorger an den Anlagenbetreiber vor. Doch diese Eigenverbrauchsvergütung wurde für die ab dem 01.04.2012 in Betrieb genommenen Anlagen abgeschafft. Damit wird ab diesem Zeitpunkt nur noch der tatsächlich eingespeiste Strom vom Energieversorger vergütet.

Ab dem 01.01.2014 wurde das sog. **Marktintegrationsmodell** eingeführt. Danach werden Anlagen mit einer Leistung von mehr als 10 kWp bis 1.000 kWp nur noch zu 90 % gefördert. Nicht erfasst von dieser Regelung werden jedoch Kleinanlagen (bis 10 kWp). Für Strom, der über diese förderfähige Strommenge hinaus

erzeugt wird, besteht weder ein Anspruch auf die feste Einspeisevergütung noch auf die Marktprämie.

2.2 Bin ich Unternehmer?

Das regelmäßige Einspeisen von Strom stellt eine nachhaltige und mit Einnahmerezierungsabsicht ausgeübte Tätigkeit dar. Demzufolge sind Sie als **Betreiber einer Photovoltaikanlage grundsätzlich ein Unternehmer** im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Grundsätzlich unterliegen die Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage der Umsatzsteuer. Dabei haben Sie die Wahl zwischen der Besteuerung als Kleinunternehmer oder der Regelbesteuerung. Die von Ihnen gewählte Besteuerungsform übt dabei entscheidenden Einfluss auf die Umsatzbesteuerung aus. Neben dem Finanzamt benötigt auch der jeweilige Netzbetreiber nähere Informationen über Ihren Status, um die Gutschriften korrekt abrechnen zu können.

Kleinunternehmer

Als sogenannter Kleinunternehmer haben Sie den Vorteil, dass **keine Umsatzsteuer** erhoben wird. Voraussetzung für den Status „Kleinunternehmer“ ist jedoch, dass Ihre Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 17.500 € betragen und im Folgejahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Dies dürfte bei kleineren und mittleren Photovoltaikanlagen, die üblicherweise auf den Dächern von Privathäusern installiert sind, meistens der Fall sein.

Üben Sie Ihre unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres aus, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen. Um die Umsatzgrenzen überprüfen zu können, benötigt das Finanzamt von Ihnen eine individuelle Prognoseberechnung, die Sie im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung vornehmen müssen.

Wenn Sie die Kleinunternehmerregelung gewählt haben, kann **keine Vorsteuer** aus Eingangsrechnungen vom Finanzamt erstattet werden. Nur die sogenannte Regelbesteuerung berechtigt Sie dazu, die vom Verkäufer der Photovoltaikanlage in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer erstattet zu bekommen.

Regelbesteuerung

Bei der Regelbesteuerung werden Sie wie ein regulärer Unternehmer behandelt und müssen folglich die aus der Lieferung an das Energieversorgungsunternehmen entstehende Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Auf der anderen Seite sind Sie dafür aber auch berechtigt, die Vorsteuer aus Eingangsrechnungen geltend zu machen.

Sobald Sie die Option zur Regelbesteuerung gewählt haben, sind Sie hieran für mindestens **fünf Jahre gebunden**. Dieser Fünfjahreszeitraum beginnt am 01.01. des Kalenderjahres. Anschließend können Sie die Opti-

on zur Regelbesteuerung nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen. Diese Option können Sie bereits im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erklären.

2.3 Umsatzsteuer bei Bestandsanlagen

2.3.1 Stromlieferung an den Netzbetreiber und Direktverbrauch

Für die vor dem 01.04.2012 in Betrieb genommenen Photovoltaikanlagen besteht eine Abnahmeverpflichtung des Netzbetreibers für die gesamte von einem Anlagenbetreiber mit der Photovoltaikanlage erzeugte Elektrizität. Wenn Sie als Anlagenbetreiber Strom dezentral für **eigene Zwecke** verbrauchen, liegt **umsatzsteuerrechtlich eine (Rück-)Lieferung** des Netzbetreibers vor. Die Bemessungsgrundlage für diese fingierte Rücklieferung ist alles, was Sie als Anlagenbetreiber hierfür aufwenden. Dies entspricht der Differenz zwischen der regulären Einspeisevergütung, die Ihnen als Anlagenbetreiber bei vollständiger Einspeisung zustehen würde, und der verminderten Einspeisevergütung für den dezentral verbrauchten Strom. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für Ihre Stromlieferung ist alles, was der Netzbetreiber abzüglich der Umsatzsteuer hierfür aufwendet.

Hinweis

Im August 2014 kam es wieder zu einer größeren Änderung im EEG für Photovoltaikanlagen. Seit diesem Zeitpunkt wird bei Neuanlagen der Eigenverbrauch des selbst erzeugten Stroms aus Photovoltaikanlagen mit 40 % der EEG-Umlage belastet. Mit der EEG-Umlage, die keine Steuer ist, sondern ein Bestandteil des Strompreises, werden die Förderkosten der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien auf die Stromendverbraucher verteilt (umgelegt) (Übergangsphase: bis Ende 2015 = 30 %/bis Ende 2016 = 35 %/ab 2017 = 40 %). **Von dieser Belastung ausgenommen sind Anlagen bis 10 kWp**, d.h. die typischen Photovoltaikanlagen auf Ein- und Mehrfamilienhäusern.

Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage Ihrer Stromlieferung umfasst sowohl die Vergütung, die der Netzbetreiber Ihnen für den gelieferten Strom schuldet, als auch den selbstverbrauchten Anteil der „Rücklieferung“, den Sie dem Netzbetreiber schulden. Diese beiden Anteile werden für die Umsatzsteuer summiert, womit das Ergebnis dem entspricht, was die Netzbetreiber bei der vollständigen Einspeisung hätten zahlen müssen.

Ihre Stromlieferung kann nicht zur Vereinfachung unter Außerachtlassung der Rücklieferung des Netzbetreibers bemessen werden, also lediglich mit der um den Eigenverbrauch reduzierten Vergütung. Ihre nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Nutzung der Anlage wird letztendlich im Vorsteuerabzug aus der Rückliefe-

rung abgebildet. Wenn Sie als Anlagenbetreiber den aus der fingierten Rücklieferung erhaltenen Strom in einem anderen Betrieb nutzen, steht Ihnen der Vorsteuerabzug zu. Sollten Sie jedoch den Strom für nichtunternehmerische Zwecke oder zur Ausführung steuerfreier Umsätze nutzen, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Beispiel

Herr Müller hat im Jahr 2012 mit einer von ihm seit März 2012 betriebenen Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 8 kWp insgesamt 7.000 kWh an Strom produziert. Hiervon hat er 1.000 kWh in seinem eigenen Wohnhaus selbst verbraucht.

Die Einspeisevergütung für Dachanlagen bis zu einer Leistung von 30 kWp beträgt im Jahr 2012 0,2443 €/kWh; der Anteil für den Eigenverbrauch wird vom Netzbetreiber mit 0,0805 €/kWh berechnet.

Lösung

1. Stromlieferung an den Energieversorger:

Eingesp. Strom (6.000 kWh x 0,2443 €/kWh)	1.465,80 €
Direktverbrauch (1.000 kWh x 0,0805 €/kWh)	<u>+ 80,50 €</u>
Zwischensumme/Entgelt nach EEG 2012	1.546,30 €
Erhöhung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für den Direktverbrauch (1.000 kWh x [0,2443 €/kWh – 0,0805 €/kWh])	<u>+ 163,80 €</u>
Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage	1.710,10 €
19 % Umsatzsteuer	<u>+ 324,92 €</u>
Auszahlungsbetrag	2.035,02 €

2. Rücklieferung an Herrn Müller:

Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage	163,80 €
davon 19 % Umsatzsteuer	31,12 €

In der Praxis erhält Herr Müller eine Abrechnung des Energieversorgungsunternehmens, das ihm einen Betrag von 2.003,90 € (2.035,02 € – 31,12 €) auszahlt.

2.3.2 Vorsteuerabzug

Bei der von der Finanzverwaltung vorgenommenen Fiktion, dass Sie – trotz Eigenverbrauchs eines bestimmten Quantums – Ihre gesamte mit der Photovoltaikanlage erzeugte Energie an den Netzbetreiber geliefert haben, liegt eine vollständige unternehmerische Nutzung der Anlage vor. Diese Fiktion führt dazu, dass Ihre Photovoltaikanlage zwingend dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen vollständig zuzuordnen und der volle Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage in Anspruch genommen werden kann.

Hinweis

Neben dem Vorsteuerabzug entfällt für Kleinunternehmer der Ausweis der Umsatzsteuer sowie der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf erstellten Rechnungen.

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich nur möglich, wenn Auftraggeber und Rechnungsempfänger für die Photovoltaikanlage mit dem Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens identisch sind. Eine nachträgliche Rechnungsberichtigung durch Sie als den die Photovoltaikanlage betreibenden Unternehmer ist nicht mehr möglich, wenn die Rechnung zutreffend den Auftraggeber für die Photovoltaikanlage ausweist, dieser jedoch nicht auch als Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens auftritt.

Beispiel

Der Ehemann ist Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens, seine Ehefrau jedoch laut Rechnung die Auftraggeberin für die Errichtung der Photovoltaikanlage. In einem solchen Fall scheidet ein Vorsteuerabzug aus.

Bei Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Nutzungsverhältnisse muss der Vorsteuerabzug berichtigt werden. Als Unternehmer müssen Sie die erhaltene Vorsteuer aus der Investition zeitanteilig wieder an das Finanzamt zurückzahlen. Der Berichtigungszeitraum beträgt für eine auf das Dach aufgesetzte Photovoltaikanlage fünf Jahre, für eine dachintegrierte Anlage zehn Jahre.

2.4 Umsatzsteuer bei Neuanlagen

2.4.1 Unternehmensvermögen

Anders als bei Altanlagen wird Ihnen bei Neuanlagen der von Ihrer Photovoltaikanlage erzeugte selbstverbraachte Strom nicht nach dem EEG vergütet. Außerdem schuf der Gesetzgeber mit der Einführung des „Marktintegrationsmodells“ für Gebäudeanlagen mit einer Nennleistung von mehr als 10 kWp bis einschließlich 1.000 kWp eine Begrenzung der jährlich förderfähigen Strommenge seit dem 01.01.2014 auf 90 %. Die nicht förderfähige Strommenge wird Ihnen vom Netzbetreiber nur zum **Marktpreis** vergütet bzw. kann von Ihnen selbst verbraucht oder vermarktet werden. Die Neuregelung führte dazu, dass bei Neuanlagen nicht mehr zwingend eine vollständige unternehmerische Nutzung und demzufolge eine Zuordnungspflicht der Photovoltaikanlage zum Unternehmensvermögen vorliegt. Eine vollständige unternehmerische Nutzung ist nur noch dann gegeben, wenn Sie Ihren selbsterzeugten Strom in einem anderen Unternehmensteil selbst verbrauchen.

Hinweis

Die Einstufung als Unternehmensvermögen ist entscheidend für den Vorsteuerabzug. Wird der gesamte erzeugte Strom ins Netz eingespeist, ist die gesamte Photovoltaikanlage zwingend Unternehmensvermögen.

Als Unternehmen ist stets Ihre gesamte unternehmerische Tätigkeit zu verstehen. Sie gliedert sich dann in die Unternehmensteile „Photovoltaikanlage“ und „Übriges Unternehmen“. Eine vollständige unternehmerische Nutzung der Photovoltaikanlage kann auch dann gegeben sein, wenn Sie Ihre nicht EEG-förderfähige Strommenge selbst vermarkten oder zum Marktpreis an den Netzbetreiber liefern. Sobald Sie Ihren selbsterzeugten Strom für unternehmensfremde (z.B. private) Zwecke nutzen, liegt eine teils unternehmerische und teils unternehmensfremde Nutzung der Photovoltaikanlage vor. Sie besitzen als Anlagenbetreiber bei der Anschaffung von Photovoltaikanlagen ein Zuordnungswahlrecht. Wenn der **unternehmerische Nutzungsanteil mindestens 10 %** beträgt, kann die Photovoltaikanlage entweder vollständig, anteilig oder überhaupt nicht Ihrem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Hinweis

Sie müssen Ihre Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt spätestens mit Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr der Anschaffung mitteilen. Eine Zuordnungsentscheidung kann jedoch bis zum 31.05. des auf die Anschaffung folgenden Jahres getroffen werden. Ohne Zuordnungsentscheidung gilt Ihre Anlage als nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet.

Liegt Ihre unternehmerische Nutzung der Photovoltaikanlage unter 10 %, ist keine Zuordnung zum Unternehmensvermögen möglich. Wenn es sich bei der nichtunternehmerischen Nutzung um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit handelt, entfällt ebenfalls eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen.

Hinweis

Unter nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im engeren Sinne sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten zu verstehen, wie beispielsweise:

- unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden,
- hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts,
- bloßes Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen,
- Leerstand eines Gebäudes verbunden mit dauerhafter Nichtnutzung.

2.4.2 Vorsteuerabzug

Für den Vorsteuerabzug wird unterschieden, ob Ihre Photovoltaikanlage:

- vollständig unternehmerisch oder
- teilweise unternehmerisch und teilweise nicht unternehmerisch (privat)

genutzt wird.

Bei der **vollständigen unternehmerischen Nutzung** kommt es darauf an, ob Sie Ihre nicht förderfähige Strommenge selbst vermarkten bzw. ihn zum Marktpreis an den Netzbetreiber liefern. In diesem Fall liegen regelmäßig umsatzsteuerpflichtige Stromlieferungen vor. Demzufolge steht Ihnen dann auch der volle Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Photovoltaikanlage sowie deren laufenden Betrieb zu.

Auch für den Fall, dass Sie Ihren erzeugten Strom im eigenen Unternehmen selbst verbrauchen, liegt eine vollständige unternehmerische Nutzung Ihrer Photovoltaikanlage vor. Für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus der Errichtung der Anlage sowie deren laufenden Betrieb sind die gesamten Ausgangsumsätze des Unternehmens entscheidend. Soweit der Strom in das Stromnetz eingespeist wird, ist ein Vorsteuerabzug grundsätzlich möglich. Soweit der Strom in einem anderen Unternehmensteil selbst verbraucht wird, sind für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs die dort getätigten Ausgangsumsätze maßgebend. Erbringen Sie in diesem Unternehmensteil steuerfreie Umsätze, kann der Vorsteuerabzug insoweit regelmäßig ausgeschlossen sein.

Bei der **teilweise unternehmerischen und teilweise nichtunternehmerischen Nutzung** ist die Ausübung des Zuordnungswahlrechts durch Sie als Anlagenbetreiber entscheidend. Ordnen Sie Ihre Photovoltaikanlage dem Unternehmensvermögen zu, ist ein Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Photovoltaikanlage sowie deren laufenden Betrieb möglich. Ordnen Sie die gemischt genutzte Photovoltaikanlage nur im Hinblick auf den unternehmerisch genutzten Teils Ihrem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zu, können Sie bei einer späteren Änderung des Nutzungsverhältnisses keine Vorsteuerkorrektur für den nicht zugeordneten Teil geltend machen. Eine Vorsteuerkorrektur ist nämlich nur so weit möglich, wie es sich um einen zum Unternehmen gehörenden Gegenstand handelt.

2.4.3 Direktverbrauch

Handelt es sich bei Ihrer Photovoltaikanlage um eine vollständig unternehmerisch genutzte Anlage und liefern Sie einerseits an den Netzbetreiber Strom und nutzen Sie andererseits den Strom in einem anderen Unternehmensteil selbst, ist der selbstverbrauchte Strom (Direktverbrauch) ein **nicht umsatzsteuerbarer Innenumsatz**.

Stellt Ihre Photovoltaikanlage allerdings einen gemischt genutzten Gegenstand dar, den Sie sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke nutzen, kommt es auf Ihre Zuordnungsentscheidung an:

Wenn Sie Ihre Photovoltaikanlage **vollständig** Ihrem umsatzsteuerlichen **Unternehmensvermögen zugeordnet** haben, wird für den für private Zwecke selbstverbrauchten Strom eine unentgeltliche Wertabgabe angenommen.

Haben Sie Ihre Photovoltaikanlage nur **anteilig**, etwa nur hinsichtlich des (geschätzten) unternehmerischen Nutzungsanteils, Ihrem **Unternehmensvermögen zugeordnet**, erfolgt der Eigenverbrauch des erzeugten Stroms für private Zwecke in der außerunternehmerischen Sphäre. In diesem Fall ergeben sich grundsätzlich keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Beurteilung. Liegt dabei jedoch der privat verbrauchte Stromanteil höher als die ursprüngliche Schätzung bei Anschaffung Ihrer Photovoltaikanlage, müssen Sie für den überhängenden Anteil eine unentgeltliche Wertabgabe erfassen.

Beispiel

Herr Maier installiert im Februar 2014 eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 10 kWp auf seinem privaten Einfamilienhaus. Im Zeitpunkt der Anschaffung geht er von einem Eigenverbrauchsanteil des erzeugten Stroms für private Zwecke in Höhe von 15 % aus. Er ordnet die Photovoltaikanlage nur im Hinblick auf den geschätzten unternehmerischen Nutzungsanteils (85 %) seinem Unternehmensvermögen zu.

Tatsächlich produzierte Herr Maier im Jahr 2014 insgesamt 12.000 kWh. Hiervon hat er nachweislich 3.000 kWh zur Versorgung seines Einfamilienhauses verwendet.

Herr Maier hat seine Photovoltaikanlage nur zu 85 % seinem Unternehmensvermögen zugeordnet. Daher wurden 15 % des erzeugten Stroms in der außerunternehmerischen Sphäre erzeugt. Herr Maier hat deshalb für 1.800 kWh (15 % von 12.000 kWh) keine unentgeltliche Wertabgabe zu erfassen. Für die verbleibenden 1.200 kWh des privat verbrauchten Stroms muss er jedoch eine unentgeltliche Wertabgabe versteuern.

Haben Sie Ihre Photovoltaikanlage bei Anschaffung vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet, ist selbstverständlich auch keine unentgeltliche Wertabgabe mehr zu erfassen. Ihr Privatverbrauch erfolgt dann vollständig in der nichtunternehmerischen Sphäre.

2.4.4 Unentgeltliche Wertabgabe

Die Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Wertabgabe in Bezug auf den privat verbrauchten Strom bildet der (fiktive) Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes. Der Selbstkostenpreis kommt nur in Aus-

nahmefällen in Ansatz (z.B. wenn sich der Marktpreis nicht ermitteln lässt, was kaum vorkommen kann).

Beziehen Sie neben dem selbsterzeugten und selbstverbrauchten Strom zusätzlichen Strom von einem Energieversorgungsunternehmen, liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als fiktiver Einkaufspreis die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe bildet. Wenn Ihr Strombedarf ausschließlich durch eigenen verbrauchten Strom gedeckt wird, ist der Einkaufspreis des Stroms beim Grundversorger anzusetzen. Hierbei wird auch ein zu zahlender Grundpreis des Grundversorgers mit berücksichtigt.

2.5 Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen

Bei Anwendung der Regelbesteuerung müssen Sie im Kalenderjahr der Betriebsaufnahme und im folgenden Kalenderjahr monatlich bis zum zehnten Tag des Folgemonats eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgeben und gleichzeitig die von Ihnen selbst berechnete Steuervorauszahlung an das Finanzamt entrichten. Wird lediglich Ihr bereits bestehendes Unternehmen um eine Photovoltaikanlage erweitert, gelten die bisherigen umsatzsteuerlichen Pflichten.

Ab dem dritten Jahr können Sie bei kleineren Photovoltaikanlagen auf Voranmeldungen vollständig verzichten, wenn die Umsatzsteuerzahllast aus dem Vorjahr 1.000 € nicht übersteigen. Beträgt die Umsatzsteuerzahllast für das jeweilige vorangegangene Kalenderjahr jedoch mehr als 7.500 €, verbleibt es bei den Abgabefristen. Die Voranmeldungen sind dann quartalsweise, also bis zum 10.04., 10.07., 10.10. des laufenden Jahres und 10.01. des Folgejahres abzugeben.

Hinweis

Bei der ersten elektronisch übermittelten Voranmeldung für den Monat der Inbetriebnahme sollte eine Kopie des Einspeise-/Netzanschlussvertrags oder die Kopie der Anmeldung zum Anschluss an das Stromnetz beim Energieversorger bzw. Netzbetreiber, eine Inbetriebnahmebestätigung durch die beauftragte Elektroinstallationsfirma, Zählerablesungen und eine Kopie der Rechnung über die Anschaffung bzw. Herstellung der Photovoltaikanlage beim Finanzamt eingereicht werden.

Sie müssen in Ihrer Voranmeldung die Nettoumsätze und Umsatzsteuer getrennt angeben. Von der Umsatzsteuerschuld können Sie als Vorsteuer jene Umsatzsteuerbeträge abziehen, die Ihnen vom Netzbetreiber im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage gesondert in Rechnung gestellt worden sind. Der auf diese Weise errechnete Betrag ist an das Finanzamt abzuführen. Auch für die Monate ohne Umsätze muss eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgegeben werden, auch wenn der Umsatz mit 0 € erklärt wird. Der Stichtag für

die Umsatzsteuererklärung eines Kalenderjahrs ist der 31.05. des Folgejahres.

3 Einkommensteuer

3.1 Gewerbliche Einkünfte

Ihre durch Inbetriebnahme einer Photovoltaikanlage entstehenden Gewinne oder Verluste zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und müssen in der Einkommensteuer-Erklärung in der Anlage G eingetragen werden. Voraussetzung ist dabei, dass bei Ihnen eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Dies ist gegeben, wenn Ihre Totalgewinnprognose positiv ausfällt.

In der Vergangenheit war die Gewinnerzielungsabsicht eher unproblematisch, da durch die hohen Einspeisevergütungen die Totalgewinnprognose in der Regel positiv ausfiel. Aufgrund der sukzessiven Absenkung der Vergütungssätze kann inzwischen jedoch die Totalgewinnprognose – insbesondere bei fremdfinanzierten Anlagen – negativ ausfallen. Die Berechnung kann anhand des nachfolgenden Berechnungsschemas erfolgen:

	Einspeisevergütungen unter Berücksichtigung von 1 % Leistungsminderung jährlich über 20 Jahre
+	Direktverbrauch unter Berücksichtigung von 1 % Leistungsminderung jährlich über 20 Jahre
–	laufende Betriebskosten, geschätzt über 20 Jahre, mit 2 % Steigerungsrate jährlich
–	Abschreibung über 20 Jahre
–	Darlehenskosten über 20 Jahre
<hr/>	
=	Totalgewinn/-verlust

Eintretende Verluste durch den Betrieb Ihrer Photovoltaikanlage können verrechnet werden.

Wird Ihnen jedoch eine Gewinnerzielungsabsicht von der Finanzverwaltung abgesprochen, gilt der Betrieb einer Photovoltaikanlage als Liebhaberei und damit als eine Tätigkeit der privaten Lebensführung. In diesem Fall können Sie erzielte Verluste steuerlich nicht mehr geltend machen.

3.2 Gewinnermittlung

Den tatsächlichen Gewinn oder Verlust Ihrer Photovoltaikanlage können Sie aufgrund der relativ niedrigen Umsätze/Gewinne i.d.R. durch eine sogenannte Einnahmeüberschussrechnung (EÜR) ermitteln.

Gewinn oder Verlust ermitteln Sie durch die Verrechnung der Summe aller im Kalenderjahr zugeflossenen Betriebseinnahmen aus den Vergütungen für eingespeisten und gegebenenfalls selbstverbrauchten Strom. Diese Summe vermindern Sie um die Betriebsausgaben (z.B. Abschreibung, Darlehenszinsen, laufende Betriebs- und Wartungskosten). Da der private Direktverbrauch bei Bestandsanlagen nicht mehr vergütet wird, ist für den Direktverbrauch eine Entnahme anzusetzen,

die mit dem Teilwert zu bewerten ist. Dieser kann entweder durch die bei der Herstellung des Stroms individuell angefallenen Kosten (progressive Methode) oder durch Ableitung aus dem voraussichtlich am Markt erzielbaren Verkaufspreis, gemindert um den kalkulatorischen Gewinnaufschlag (retrograde Methode), ermittelt werden. Möglich ist aus Vereinfachungsgründen auch der Rückgriff auf den durchschnittlichen Strompreis von 0,20 €/kWh. Weil für Photovoltaikanlagen bis zu einer Leistung von 10 kWp kein Zähler für den erzeugten Strom mehr erforderlich ist, da sich die Vergütung nur nach der gemessenen eingespeisten Strommenge richtet, stellt sich in der Praxis das Problem, den privaten Direktverbrauch zu ermitteln. Mehrere Methoden bieten sich hierfür an:

Methode 1	Differenz zwischen dem Zählerstand für den eingespeisten Strom und dem Zählerstand für den erzeugten Strom (Gesamtstromzähler)
Methode 2	Differenz zwischen dem Zählerstand für den eingespeisten Strom und dem Zählerstand eines Wechselrichters
Methode 3	Bei Vorhandensein nur eines Zählers für den eingespeisten Strom: Differenz aus Nennleistung der Anlage in kWh (Fiktion der gesamten produzierten Strommenge) und der eingespeisten Strommenge laut Zähler

3.3 Investitionsabzugsbetrag und Abschreibung

3.3.1 Investitionsabzugsbetrag

Möglich ist auch die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags, wenn eine fast ausschließlich betriebliche Nutzung vorliegt. Der Direktverbrauch des Stroms stellt dabei keine schädliche außerbetriebliche Nutzung dar, vielmehr liegt eine Sachentnahme des für private Zwecke verbrauchten Stroms vor. Den Investitionsabzugsbetrag können Sie bereits im Jahr vor der Neugründung des gewerblichen Betriebs „Stromerzeugung“ in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als fiktive Betriebsausgabe bilden. Ihre Investitionsabsicht müssen Sie durch entsprechende Unterlagen belegen, ohne dass eine verbindliche Bestellung zwingend erforderlich ist.

3.3.2 Lineare Abschreibung

Neben den laufenden Kosten ist auch die Abschreibung als Betriebsausgabe im Rahmen der Gewinnermittlung abzugsfähig. Dabei ist zwischen sogenannten **Aufdachanlagen** und **dachintegrierten Anlagen** zu unterscheiden: **Aufdachanlagen sind Betriebsvorrichtungen**, weshalb sie ertragsteuerlich als bewegliche Wirtschaftsgüter behandelt werden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 20 Jahre, d.h., die lineare Abschreibung beläuft sich auf 5 % pro Jahr; im Jahr der Anschaffung ist sie zeitanteilig (monatsgenau) vorzunehmen.

Bei **dachintegrierten Photovoltaikanlagen** handelt es sich bewertungsrechtlich dagegen **nicht um Betriebsvorrichtungen**, weshalb sie als Gebäudebestandteile bewertet werden. Weil sie jedoch in keinem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sondern dem gewerblichen Betrieb der Stromerzeugung dienen, werden sie – obwohl sie keine Betriebsvorrichtung sind – **wie Betriebsvorrichtungen behandelt**. Aus diesem Grund werden sie ertragsteuerlich zu den selbständigen beweglichen Wirtschaftsgütern gerechnet. Für die Ermittlung der Abschreibungsbemessungsgrundlage müssen bei dachintegrierten Anlagen die Investitionskosten in einen **Teilbetrag für die normale Dacheindeckung** und die **Mehrkosten für die Solarstromproduktion** aufgeteilt werden. Die erforderliche Dachkonstruktion gehört zum Gebäude und stellt entweder Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes oder Erhaltungsaufwand dar. Die Mehrkosten für die Solarstromproduktion bilden die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung der Anlage im gewerblichen Betrieb Stromerzeugung.

3.3.3 Sonderabschreibung

Es besteht auch die Möglichkeit, neben der linearen Abschreibung in den vier auf die Anschaffung oder Herstellung Ihrer Photovoltaikanlage folgenden Jahren eine Sonderabschreibung von insgesamt bis zu **20 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (evtl. durch den Investitionsabzugsbetrag gekürzt, siehe Punkt 3.3.1) vorzunehmen. Die Sonderabschreibung ist über die **ersten fünf Jahre nach der Anschaffung frei verteilbar**.

Haben Sie neben der Sonderabschreibung die lineare Abschreibung in Anspruch genommen, bemisst sich die Abschreibung ab dem sechsten Jahr nach dem Restbuchwert und der Restnutzungsdauer.

Beispiel

Frau Müller erwirbt am 02.01.2014 eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 5 kWp zum Preis von 11.900 € (netto 10.000 €) für ihr privat genutztes Einfamilienhaus. Die Inbetriebnahme und Zahlung erfolgen noch im Januar 2014. Frau Müller liegt eine ordnungsgemäße Rechnung des Lieferanten vor, in der die Umsatzsteuer in Höhe von 1.900 € gesondert ausgewiesen ist.

Da der voraussichtliche Stromertrag der Anlage jährlich ungefähr 5.000 kWh beträgt, wird der voraussichtlich mit der Photovoltaikanlage zu erzielende Gesamtumsatz den Betrag von 17.500 € nicht übersteigen. Gegenüber dem Finanzamt hat Frau Müller auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG verzichtet und die Anlage bei Leistungsbezug insgesamt ihrem Unternehmen zugeordnet.

Die Photovoltaikanlage hat im Jahr 2014 5.000 kWh erzeugt. Davon hat Frau Müller 4.500 kWh ins Netz einge-

speist; selbst verbrauchte sie 500 kWh. Vom Netzbetreiber erhält Frau Müller folgende Einspeisevergütung:

Eingespeister Strom	
4.500 kWh x 0,1368 €/kWh*	615,60 €
zuzüglich 19 % USt	<u>116,96 €</u>
Bruttobetrag	732,56 €

Für den privat verbrauchten Strom im Haushalt von Frau Müller errechnet sich folgende Entnahme bzw. unentgeltliche Wertabgabe:

Selbstverbraucher Strom

	unentgeltliche Wertabgabe	Entnahme
500 kWh x 0,124 €/kWh		62,00 €
zuzüglich 19 % USt aus anteiligen Kosten**	11,78 €	<u>11,78 €</u>
		73,78 €

Frau Müller hat die Investitionskosten zum Teil mit Hilfe eines Bankkredits finanziert. Im Jahr 2014 sind deshalb Schuldzinsen (100 €) und Büromaterial (brutto 24 €) abgeflossen. Vom Finanzamt erhielt Frau Müller im Jahr 2014 die Vorsteuer aus der Rechnung des Lieferanten der Photovoltaikanlage in Höhe von 1.900 € und die aus der Rechnung für das Büromaterial in Höhe von 4,56 € erstattet. Der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb beträgt somit:

Betriebseinnahmen

Auszahlungen des Netzbetreibers (netto)	615,60 €
Selbstverbrauch 500 kWh x 0,124 €/kWh	62,00 €
Vereinnahmte USt und USt auf unentgeltliche Wertabgabe (116,96 € + 11,35 €)	128,31 €
Erstattete USt (1.900,00 € + 4,56 €)	<u>1.904,56 €</u>
Summe Betriebseinnahmen	2.710,47 €

Betriebsausgaben

Abschreibungen	500,00 €
Schuldzinsen/Finanzierungskosten	100,00 €
Übrige Betriebsausgaben (Büromaterial)	24,00 €
Vorsteuerbeträge (1.900,00 € + 4,56 €)	1.904,56 €
USt-Beträge (116,96 € + 11,35 €)	<u>128,31 €</u>
Summe Betriebsausgaben	2.656,87 €

Es ergibt sich somit ein zu versteuernder **Gewinn von 53,60 €** innerhalb der Einkommensteuererklärung von Frau Müller für das Jahr 2014 im Hinblick auf die Photovoltaikanlage.

* Aktueller Preis für die Stromeinspeisung zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme von Photovoltaikanlagen im Januar 2014.

** Abschreibung, Kreditzinsen, sonstige Betriebsausgaben

4 Gewerbesteuer

Der Betrieb Ihrer Photovoltaikanlage etwa auf dem Dach Ihres selbstgenutzten Gebäudes wird als „Verwaltung eigenen Vermögens“ angesehen.

Grundsätzlich könnte ein solcher Betrieb einer Photovoltaikanlage als Gewerbebetrieb auch gewerbesteuerpflichtig sein. Das ist erst der Fall, wenn der jährliche Gewinn aus der gewerblichen Tätigkeit 24.500 € übersteigt. Aufgrund der geringen Gewinne bei kleinen Anlagen auf dem eigenen Wohnhaus (siehe Beispielrechnung Punkt 3.3.4) sollte hier i.d.R. keine Gewerbesteuerbelastung entstehen.

5 Grunderwerbsteuer

Beim Verkauf Ihres Grundstücks mit einer Photovoltaikanlage stellt sich die Frage, ob der Kaufpreisanteil für die Photovoltaikanlage der Grunderwerbsteuer unterliegt:

Dient der erzeugte Strom ausschließlich der Eigenversorgung, wird der auf die Photovoltaikanlage entfallende Kaufpreisanteil in die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mit einbezogen.

Haben Sie dagegen Ihren mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom im Rahmen eines Gewerbebetriebs an einen **Energieversorger geliefert**, ist die Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung einzustufen. Sie gehört damit nicht zum Grundstück und damit wird der auf die **Anlage entfallende Kaufpreisanteil nicht mit Grunderwerbsteuer belastet**.

Hinweis

Eine Besonderheit gilt für dachintegrierte Photovoltaikanlagen: Sie dienen auch als Ersatz für eine ansonsten erforderliche Dacheindeckung und sind deshalb dem Gebäude zuzurechnen, selbst wenn der damit erzeugte Strom im Rahmen eines Gewerbebetriebs in das Netz eingespeist wird. Der entsprechende Kaufpreisanteil gehört damit zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung.

6 Bauabzugsteuer

In den meisten Fällen erfordert die Montage einer Photovoltaikanlage umfangreiche Arbeiten an einem Gebäude. Das Bundesfinanzministerium hat klargestellt, dass in solchen Fällen die **Installation der Photovoltaikanlage als eine „Bauleistung“ anzusehen** ist. Bis zum 31.12.2015 war noch möglich, dass die Installation einer Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung nicht als Bauleistung gewertet wurde und damit nicht unter die Bauabzugsteuer fiel (z.B. bei freistehenden oder nicht fest mit einem Gebäude verbauten Anlagen). Ab

2016 ist das Finanzamt aber dazu angehalten, den Bau von Photovoltaikanlagen grundsätzlich als Bauleistung anzusehen – und damit ist der Leistungsempfänger dann grundsätzlich dazu verpflichtet, die Bauabzugssteuer in Höhe von 15 % von der Gegenleistung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, falls die Baufirma ihm keine Freistellungsbescheinigung vorlegt. Wir können Ihnen zur Bauabzugssteuer gerne ein Merkblatt zur Verfügung stellen.

Bei einer Werklieferung von Photovoltaikanlagen an Leistungsempfänger, die ebenfalls selbst Bauleistungen erbringen, ist die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Umsatzsteuer anzuwenden.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Dezember 2015

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