

Informationsblatt - Errichtung und Betrieb einer Photovoltaikanlage

Wer eine Photovoltaikanlage betreibt, den daraus erzeugten Strom für seinen eigenen Haushalt verwendet und in das Netz einspeist, hat bestimmte steuerliche Vorgaben zu beachten. Im Folgenden werden hierzu einige Hinweise gegeben:

Zu beachten ist, dass die umsatzsteuerliche und die einkommensteuerliche Behandlung einer Photovoltaikanlage nicht deckungsgleich sind. Umsatzsteuer und Einkommensteuer haben unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen.

Die steuerliche Erfassung beim Finanzamt erfolgt **grundsätzlich** durch die Abgabe eines Fragebogens zur steuerlichen Erfassung auf elektronischen Weg (über www.elster.de).

Grundsätzliche Hinweise zur Besteuerung

1. Einkommensteuer

Steuerpflichtige, die Photovoltaikanlagen betreiben und den erzeugten Strom in das Stromnetz einspeisen, erzielen – unter der Voraussetzung einer Gewinnerzielungsabsicht – Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne des § 15 Einkommensteuergesetz (EStG). Die Einkünfte sind der Gewinn. Dieser ist der Unterschiedsbetrag zwischen den zugeflossenen Betriebseinnahmen (einschließlich der Entnahmen) und den abgeflossenen Betriebsausgaben.

Gewerbetreibende sind grundsätzlich zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. In dieser muss der Gewinn bzw. Verlust aus Gewerbebetrieb angegeben werden. Zusätzlich dazu ist grundsätzlich eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck (Anlage EÜR) elektronisch zu übermitteln.

Für kleine Photovoltaikanlagen mit einer installierten Gesamtleistung von bis zu 10,0 kW(p), die vor dem 01.01.2022 in Betrieb genommen wurden, wurde mit dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 eine Vereinfachungsregelung eingeführt. Danach konnte unter bestimmten Voraussetzungen bei einem Betreiber solcher Anlagen auf Antrag unterstellt werden, dass keine Gewinnerzielungsabsicht und damit ein einkommensteuerlich unbeachtlicher Gewerbebetrieb vorliegt. Wurde die Photovoltaikanlage als Liebhaberei eingestuft, musste hierfür kein Gewinn mehr ermittelt werden. Eine Gewinnermittlung (z.B. Einnahme-Überschuss-Rechnung) war nicht mehr abzugeben. Die Liebhabereiregelung wirkte sich nicht auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Photovoltaikanlage aus.

2. Umsatzsteuer

Ein Betreiber einer Photovoltaikanlage ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) und wird beim Finanzamt umsatzsteuerlich aufgenommen, wenn er nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen tätig ist. Das Finanzamt unterstellt dies, wenn die Photovoltaikanlage an das öffentliche Stromnetz angeschlossen und daher mit regelmäßigen, nicht nur gelegentlichen Einspeisungen von Strom zu rechnen ist oder der Strom an Dritte direkt vermarktet wird.

Ist der Anlagenbetreiber Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, ist für die weitere umsatzsteuerliche Beurteilung die Wahl der Besteuerungsform entscheidend:

Kleinunternehmerregelung

Der Betreiber einer Photovoltaikanlage ist nach § 19 UStG kraft Gesetzes **Kleinunternehmer**, wenn sein Umsatz im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit voraussichtlich 22.000 € nicht überschreitet. Bei unterjähriger Aufnahme der Tätigkeit ist der Umsatz auf einen Jahresumsatz hochzurechnen.

Die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung hat entscheidende Folgen:

- Die Umsatzsteuer auf die Umsätze aus der Photovoltaikanlage wird nicht erhoben.
- In Rechnungen des Anlagenbetreibers bzw. in Gutschriften an ihn darf keine Umsatzsteuer offen ausgewiesen werden. Wird trotz Kleinunternehmerregelung Umsatzsteuer in Rechnungen oder Gutschriften ausgewiesen, muss diese zwingend an das Finanzamt gezahlt werden. Es wird daher empfohlen, ihren Netzbetreiber über die gewählte Kleinunternehmerschaft zu informieren.
- Dem Anlagenbetreiber kann keine Vorsteuer aus Eingangsrechnungen (auch nicht z.B. aus dem Erwerb der Photovoltaikanlage) vom Finanzamt erstattet werden.
- Der Anlagenbetreiber muss keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben.

Der Anlagenbetreiber kann auch in den folgenden Jahren Kleinunternehmer sein, wenn seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht überschreiten.

Regelbesteuerung

Der Betreiber der Photovoltaikanlage kann jedoch im Rahmen der umsatzsteuerlichen Neuaufnahme auf die Kleinunternehmerregelung verzichten und zur **Regelbesteuerung** optieren. An diese Entscheidung ist der Anlagenbetreiber mindestens 5 Jahre gebunden. Überschreitet der Anlagenbetreiber die o.g. Umsatzgrenze ist er gesetzlich zur Regelbesteuerung verpflichtet.

Im Gegensatz zur Kleinunternehmerregelung hat der Anlagenbetreiber bei der Regelbesteuerung alle steuerlichen Pflichten wie jeder andere Unternehmer zu erfüllen:

- Der Anlagenbetreiber muss Umsatzsteuer i.H.v. 19% auf die Stromlieferungen an den Netzbetreiber oder Dritte an das Finanzamt zahlen.
- Der private Verbrauch des Stroms unterliegt im Rahmen einer sog. unentgeltlichen Wertabgabe der Umsatzsteuer.
- Der Anlagenbetreiber ist mindestens im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit sowie im darauffolgenden Kalenderjahr (monatlich oder vierteljährlich) zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen auf elektronischem Weg verpflichtet.
- Der Anlagenbetreiber muss jährlich eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung auf elektronischem Weg abgeben.

Neuregelungen für Photovoltaikanlagen

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde ein weiterer Beitrag zum Bürokratieabbau geschaffen. Für die Einkommensteuer wurde eine Steuervereinfachung durch die **ab dem 01.01.2022** geltende Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG für bestimmte Photovoltaikanlagen realisiert. Für die Umsatzsteuer wurde ein **ab dem 01.01.2023** anzuwendender Nullsteuersatz für die Lieferung und Installation bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen eingeführt.

Ein Wahlrecht zur Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG und des Nullsteuersatzes nach § 12 Abs. 3 UStG ist nicht vorgesehen. Es muss **kein Antrag** gestellt werden, um in den Anwendungsbereich der Steuervereinfachungen zu fallen.

Die Anwendung der einkommen- und umsatzsteuerlichen Vereinfachungen ist jedoch an bestimmte Voraussetzungen gebunden:

1. Einkommensteuer

Rückwirkend ab dem 01.01.2022 werden Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage von der Einkommensteuer befreit.

Für die Anwendung der Steuerbefreiung muss die Photovoltaikanlage bestimmte Voraussetzungen hinsichtlich der Anlagenleistung und des Standortes erfüllen:

- Belegenheit der Photovoltaikanlage auf, an oder in Einfamilienhäusern einschließlich Nebengebäuden, Carports, Garagen und eine installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW(p) oder
- Belegenheit der Photovoltaikanlage auf, an oder in Zwei-/Mehrfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden, Carports, Garagen) und eine installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW(p) je Wohneinheit oder
- Belegenheit der Photovoltaikanlage auf, an oder in nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z.B. Gewerbeimmobilien, Garagenhof) und eine installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW(p) oder
- Belegenheit der Anlage auf, an oder in sonstigen Gebäuden (z.B. gemischt genutzte Immobilien, Vermietungsobjekte, Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten) und eine installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW(p) je Wohn- oder Gewerbeeinheit.

Für den Betrieb einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen gilt insgesamt eine Höchstgrenze von 100 kW(p) pro Steuerpflichtigen und Mitunternehmerschaft. Es handelt sich hierbei um eine sog. Freigrenze, d.h. bei Überschreiten der 100 kW(p)-Grenze entfällt die Steuerbefreiung für alle Photovoltaikanlagen. Hierzu sind die Leistungen aller steuerbefreiten Photovoltaikanlagen des Steuerpflichtigen bzw. der Mitunternehmerschaft zu addieren.

Auch dachintegrierte Photovoltaikanlagen sowie sog. Fassadenphotovoltaikanlagen sind begünstigt. Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind hingegen unabhängig von ihrer Größe nicht begünstigt.

Die jeweilige Verwendung des erzeugten Stroms ist für die Steuerbefreiung unerheblich. Es spielt also keine Rolle, ob der erzeugte Strom z.B. vollständig in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird oder für das Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs verbraucht wird.

Liegen die o.g. Voraussetzungen vor, ist die Steuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden. Auf das Datum der Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage kommt es nicht an. Die bisherigen Besteuerungsgrundsätze gelten noch für alle Jahre bis einschließlich 2021 weiter.

Zu den Einnahmen gehören insbesondere die Einspeisevergütung, Entgelte für anderweitige Stromlieferungen (z.B. an Mieter) oder Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen. Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird. Hierzu zählt u.a. die teilweise Nutzung des erzeugten Stroms in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassenen Räumen oder auch die teilweise Nutzung des erzeugten Stroms für das Aufladen eines im Privatvermögen befindlichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugs.

Werden die Einnahmen steuerfrei gestellt, können auch die Ausgaben nicht mehr abgezogen werden. Generell gilt, dass Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. D.h. auch, dass alle Aufwendungen, wie z.B. die Abschreibung, Zinsen für Darlehen oder Wartungskosten für eine Photovoltaikanlage einkommensteuerlich unbeachtlich sind.

Folglich gilt ab dem 01.01.2022 rückwirkend, dass nur steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von begünstigten Photovoltaikanlagen erzielt werden. Somit muss kein Gewinn mehr ermittelt werden und auch die Verpflichtung zur Abgabe einer Gewinnermittlung, z.B. Einnahmen-Überschuss-Rechnung, entfällt.

Sofern die Abgabe der Einkommensteuererklärung nur aufgrund der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage erfolgte und keine weiteren Pflichtveranlagungstatbestände vorliegen, kann zukünftig auf die Abgabe der Einkommensteuererklärung verzichtet werden.

Auf Antrag konnte bereits vor der gesetzlichen Steuerbefreiung die Vereinfachungsregelung in Anspruch genommen werden (Antrag auf Liebhaberei). Bei Photovoltaikanlagen, die vor dem 01.01.2022 in Betrieb genommen wurden, bei denen bereits ein Antrag auf Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 genehmigt wurde, wird weiterhin von Liebhaberei ausgegangen.

Sowohl bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung als auch bei der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG treten die gleichen einkommensteuerlichen Rechtsfolgen ein, sodass kein Gewinn aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage mehr zu ermitteln ist.

2. Umsatzsteuer

Für die Umsatzsteuer ermäßigt sich gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG die Steuer ab dem 01.01.2023 für die Lieferung von Photovoltaikanlagen auf 0%.

Für die Anwendung des sog. Nullsteuersatzes muss die Photovoltaikanlage bestimmte Belegenheitsvoraussetzungen erfüllen:

- auf oder in der Nähe von Privatwohnungen/Wohnungen/Wohngebäude,
- auf öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden oder
- an Wohnwagen, wenn sie nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden.

Die Belegenheitsvoraussetzungen gelten jedoch als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als **30 kW(p)** beträgt. Ein Nachweis der Belegenheit der erworbenen Anlage ist dann nicht erforderlich.

Auf die Registrierungspflichten im Marktstammdatenregister der Bundesnetzagentur wird an dieser Stelle hingewiesen.

Neben der Lieferung der Photovoltaikanlage sind darüber hinaus u.a. folgende Umsätze durch den Nullsteuersatz begünstigt, soweit diese im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage i.S.d. § 12 Abs. 3 UStG stehen:

- Lieferung der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten (z.B. Wechselrichter, Energiemanagement-Systeme, Dachhalterungen),
- Lieferung von Speichern, die dazu dienen, den mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom zu speichern,
- Installation von Photovoltaikanlagen sowie
- Installation von Speichern, die dazu dienen, den mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom zu speichern.

Nebenleistungen, wie beispielsweise die Lieferung von Schrauben, Stromkabeln und Befestigungsmaterial, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage oder die Übernahme der Anmeldung in das Marktstammdatenregister unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn sie im Rahmen der Lieferung der Photovoltaikanlage erbracht werden.

Für die Anwendung des Nullsteuersatzes ist der Zeitpunkt der Lieferung bzw. der Installation der Photovoltaikanlage maßgeblich.

Bei einer Lieferung der einzelnen Photovoltaikanlage ist für die Beurteilung des Leistungszeitpunkts die Verschaffung der Verfügungsmacht entscheidend. Für die im Anschluss vorzunehmende Installation durch einen anderen leistenden Unternehmer ist der

Zeitpunkt der Abnahme der Photovoltaikanlage maßgeblich. In der Praxis erfolgt die Abnahme der Photovoltaikanlage durch ein Abnahme- und Inbetriebnahmeprotokoll.

Bei Abschluss eines Werklieferungsvertrages (Lieferung und Installation durch denselben Unternehmer) bestimmt sich der Zeitpunkt der Lieferung der Photovoltaikanlage mit der Übergabe und Abnahme der Anlage. Mit der Abnahme der Photovoltaikanlage wird die Verfügungsmacht verschafft und die Werklieferung erbracht. Die Inbetriebnahme mit dem Netzbetreiber ist unbeachtlich.

Durch den Erwerb einer Photovoltaikanlage ab dem 01.01.2023 unter Anwendung des Nullsteuersatzes erübrigt sich mangels Steueranfall ein Vorsteuerabzug. Insoweit ist es kein finanzieller Nachteil, wenn der Unternehmer von Beginn an die Kleinunternehmerregelung wählt.

Aus Gründen des Bürokratieabbaus wird es nicht beanstandet, wenn der Betreiber der Photovoltaikanlage auf die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung verzichtet, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. das Unternehmen umfasst ausschließlich den Betrieb einer Photovoltaikanlage i.S.d. § 3 Nr. 72 EStG **und** § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG (+ steuerfreie Vermietung),
2. Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG und
3. die Erwerbstätigkeit wurde ab dem 01.01.2023 aufgenommen.

Werden die Voraussetzungen erfüllt, wird auf die steuerliche Erfassung beim Finanzamt und die Vergabe einer Steuernummer verzichtet. Gegenüber den Netzbetreibern ist in diesen Fällen die Marktstammdatenregisternummer der Photovoltaikanlage mitzuteilen.

Erfüllt der Unternehmer hingegen eine der o.g. Voraussetzungen nicht, bedarf es einer elektronischen Abgabe des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung, sofern der Steuerpflichtige mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage erstmals unternehmerisch tätig wird.

Weitere Besonderheiten sind zu beachten:

1) Erwerb und Installation bis zum 31.12.2022

Für Photovoltaikanlagen, die vor dem 01.01.2023 erworben wurden und für die der Unternehmer bei Erwerb der Anlage aufgrund des Verzichts auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung den vollen bzw. teilweisen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, gelten die bisherigen steuerlichen Pflichten auch nach dem 01.01.2023 unverändert fort. Dies bedeutet, dass neben den Stromlieferungen an den Netzbetreiber oder Dritte auch der privat verbrauchte Strom als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung mit 19% unterliegt. Die Umsatzbesteuerung endet erst mit einer Rückkehr zur Kleinunternehmerregelung. Die entsprechenden Erklärungspflichten sind wahrzunehmen.

2) Erwerb bis zum 31.12.2022 und Installation ab dem 01.01.2023

Erfolgte die Lieferung der Photovoltaikanlage vor dem 01.01.2023, unterliegt diese dem Regelsteuersatz von 19%. Bei der Installation der Photovoltaikanlage durch einen anderen leistenden Unternehmer im Kalenderjahr 2023 unterliegen die Installationsleistungen dem Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG. Eine rückwirkende Anwendung des § 12 Abs. 3 UStG auf die erfolgte (ausschließliche) Lieferung der Photovoltaikanlage in 2022 ist nicht möglich.

Wird die Photovoltaikanlage jedoch im Rahmen eines Werklieferungsvertrages (Lieferung und Installation durch einen leistenden Unternehmer) erworben, ist der Zeitpunkt der Abnahme der Photovoltaikanlage maßgeblich. Demnach ist eine Lieferung der Photovoltaikanlage vor dem 01.01.2023 für eine Anwendung des Nullsteuersatzes auf die gesamte Werklieferung unschädlich. Entscheidend ist die Abnahme der Photovoltaikanlage im Kalenderjahr 2023. Die Umsatzsteuer, die möglicherweise in einer Anzahlungsrechnung aus 2022 ausgewiesen und eventuell schon bezahlt wurde, ist über die Schlussrechnung zu korrigieren.

3) Entnahmemöglichkeit

Für vor dem 01.01.2023 erworbene Photovoltaikanlagen besteht die Möglichkeit der Entnahme aus dem Unternehmensvermögen. Diese unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe dem Nullsteuersatz, soweit die zu entnehmende Photovoltaikanlage die o.g. Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG erfüllt.

Darüber hinaus muss der Betreiber der Photovoltaikanlage beabsichtigen, künftig mehr als 90% des mit der Anlage erzeugten Stroms für private Zwecke zu verwenden. Davon ist aus Vereinfachungsgründen auszugehen, wenn ein Teil des mit der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms z.B. in einer Batterie gespeichert wird oder zur nicht nur gelegentlichen Ladung eines Elektrofahrzeugs oder zum Betrieb einer Wärmepumpe verwendet wird. Ausreichend ist auch, wenn eine sog. Rentabilitätsrechnung zum Entnahmezeitpunkt eine Nutzung für private Zwecke von über 90% nahelegt.

Da es sich bei der Entnahme der Bestandsanlage um ein Wahlrecht des Betreibers handelt, ist diese durch den Unternehmer zu dokumentieren. Die Entnahme der Photovoltaikanlage sollte daher dem zuständigen Finanzamt unter Angabe des Entnahmezeitpunkts und Begründung der Entnahmemöglichkeit angezeigt werden. Gleichzeitig ist die Entnahme zum Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Kz. 87) und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung (Kz. 158) zu erklären, soweit die Regelbesteuerung Anwendung findet. Die Entnahme kann nur zum aktuellen Zeitpunkt und damit nicht rückwirkend erfolgen.

Auch nach der Entnahme sind jedoch die Stromlieferungen an den Netzbetreiber oder Dritte - bei Anwendung der Regelbesteuerung – weiterhin mit einer Umsatzsteuer von 19% zu besteuern. Die umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten bestehen unverändert fort. Mit der Entnahme der Photovoltaikanlage aus dem Unternehmensvermögen entfällt lediglich die Umsatzbesteuerung des privat verbrauchten Stroms. Die Umsatzbesteuerung des eingespeisten Stroms endet erst mit einer Rückkehr zur Kleinunternehmerregelung. Die hierfür geltende fünfjährige Frist kann nicht verkürzt werden.

Ein Vorsteuerabzug aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die für eine entnommene Photovoltaikanlage bezogen werden (z.B. Reparaturen oder Wartungen), ist nur in Höhe der unternehmerischen Nutzung und unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich. Hierbei sind der tatsächliche Nutzungsschlüssel bzw. die tatsächlichen Umstände zu dem für den Vorsteuerabzug maßgebenden Zeitpunkt zu berücksichtigen.

Auf die FAQ des Bundesministeriums für Finanzen wird ergänzend hingewiesen.

Die vorstehenden Ausführungen betreffen nicht die Behandlung von Photovoltaikanlagen, die Betriebsvermögen eines anderen Betriebs darstellen.