

STEUERLICHE FÖRDERUNG VON PV-ANLAGEN

Energiepreise, Klimawandel, der Wunsch nach Energieunabhängigkeit – Gründe für die Errichtung einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) gibt es viele. Um die Errichtung und den Betrieb von PV-Anlagen noch attraktiver zu machen, sieht der Gesetzgeber sowohl ertrags- als auch umsatzsteuerliche Förderungen für PV-Anlagen vor.

ERTRAGSTEUERLICHE BEGÜNSTIGUNGEN

Steuerbefreiung in der Einkommensteuer

Der mit dem Jahressteuergesetz 2022 neugeschaffene § 3 Nr. 72 EStG stellt seit 01.01.2023 Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen bis zu einer installierten Bruttoleistung von 30 kW (Peak) auf Einfamilienhäusern und nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z. B. Gewerbeimmobilien) bzw. bis zu einer installierten Bruttoleistung von 15 kW (Peak) je Wohn- und Gebäudeeinheit bei sonstigen Gebäuden (z. B. Zwei- oder Mehrfamilienhaus oder Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten) einkommensteuerfrei. Nicht erforderlich ist, dass der Betreiber der PV-Anlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, auf dem sich die PV-Anlage befindet. Die Steuerbefreiung greift dabei unabhängig vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme der PV-Anlage, gilt also auch für bereits vor dem 01.01.2023 installierte und in Betrieb genommene

Anlagen. Es handelt sich bei der Steuerbefreiung im Übrigen nicht um ein Wahlrecht. Es ist daher kein Antrag erforderlich; umgekehrt kann auf die Steuerbefreiung bei Vorliegen ihrer Voraussetzungen aber auch nicht verzichtet werden.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist allerdings, dass die Gesamtleistung aller PV-Anlagen eines Steuerpflichtigen oder einer Mitunternehmerschaft maximal 100 kW (Peak) beträgt. Werden die Leistungsgrenzen nicht überschritten und in einem Betrieb nur steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen erzielt, erübrigt sich eine Gewinnermittlung sowie die Abgabe einer Anlage EÜR. Aufwendungen im Zusammenhang mit den PV-Anlagen bleiben damit im Umkehrschluss aber ebenso steuerlich unberücksichtigt. Allenfalls kommt unter weiteren Voraussetzungen eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Betracht. Ferner führen Einkünfte aus solchen PV-Anlagen schon dem Grunde nach nicht mehr zu einer

gewerblichen Infektion i. S. v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, was insb. Personengesellschaften, die ansonsten ausschließlich vermögensverwaltend tätig sind (bspw. im Rahmen der Vermietung von Immobilien), begünstigt.

Die Steuerbefreiung gilt unabhängig von der Verwendung des Stroms. Die Steuerbefreiung wird also auch für PV-Anlagen gewährt, deren Strom nicht ausschließlich eingespeist oder durch den Anlagenbetreiber genutzt wird. Damit werden auch Betreiber von PV-Anlagen begünstigt, die den daraus generierten Strom z. B. ihren Mietern zur Verfügung stellen.

Hinweis: Vor dem 01.01.2023 galt noch eine Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 02.06.2021, BStBl. I 2021, S. 722, und vom 29.10.2021, BStBl. I 2021, S. 2202). Demnach ging die Finanzverwaltung bei PV-Anlagen mit einer installierten Leistung von insgesamt bis zu 10 kW pro Person auf schriftlichen Antrag davon aus, dass die Anlagen ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurden. Eine der weiteren Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung war allerdings, dass der Strom nur in das öffentliche Stromnetz eingespeist oder in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verbraucht wurde. Waren die Voraussetzungen erfüllt, wurde der Betrieb der PV-Anlagen der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei zugeordnet, so dass daraus bis einschließlich 2022 keine steuerpflichtigen Einkünfte resultierten und keine weiteren Erklärungsspflichten bestanden.

Steuererleichterungen in der Gewerbesteuer

Im Gleichlauf zur einkommensteuerlichen Befreiung ist ein Gewerbebetrieb, dessen Tätigkeit sich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus PV-Anlagen bis zu einer Maximalleistung von 30 kW (Peak) (bis 2021 10 kW (Peak)) beschränkt, auch von der Gewerbesteuer befreit (§ 3 Nr. 32 GewStG). Zudem hat der Gesetzgeber klargestellt, dass für solche Anlagen keine Gewerbesteuererklärung abzugeben ist.

Hinweis: Nach Aussagen des Gesetzgebers entfällt auch die IHK-Pflichtmitgliedschaft für Betreiber von solchen kleinen PV-Anlagen.

Hinsichtlich der erweiterten Grundstücks Kürzung sind Einnahmen aus der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien für die Gewährung der erweiterten Kürzung unschädlich, sofern sie maximal 10 % der Einnahmen aus der Grundbesitzüberlassung betragen; ferner dürfen die Einnahmen nicht aus der Stromlieferung an Endverbraucher stammen, es sei denn, es handelt sich um eigene Mieter (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG). Diese Unschädlichkeitsgrenze soll durch das Wachstumschancengesetz erstmals für den Erhebungszeitraum 2023 auf 20 % erhöht werden.

UMSATZSTEUERBEGÜNSTIGUNG DURCH ANWENDUNG EINES NULLSTEUERSATZES

Begünstigte Leistungen

Auch in der Umsatzsteuer hat der Gesetzgeber steuerliche Erleichterungen für PV-Anlagen umgesetzt. Für diese Zwecke wurde erstmals ein Umsatzsteuersatz von 0 % (Nullsteuersatz) für die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Einfuhr sowie die Installation von PV-Anlagen, Stromspeichern und wesentlichen Komponenten eingeführt. Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes ist, dass es sich dabei um eine Leistung an den Betreiber der PV-Anlage handelt und diese auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Da der Leistende in vielen Fällen das Vorliegen dieser Voraussetzung nicht abschließend beurteilen kann, gilt die Standortbegünstigung als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage maximal 30 kW (Peak) beträgt.

Hinweis: Entsprechend der Steuerbegünstigung in der Ertragsteuer ist auch die umsatzsteuerliche Regelung seit dem 01.01.2023 anzuwenden, wobei hier der Leistungszeitpunkt maßgeblich ist.

Anders als eine (unechte) Umsatzsteuerbefreiung ermöglicht die Anwendung eines Nullsteuersatzes dem jeweiligen Lieferanten einer PV-Anlage bzw. begünstigter Anlagenteile, den Vorsteuerabzug aus bezogenen Eingangsleistungen geltend machen zu können.

Seitens des Betreibers der PV-Anlage beabsichtigt der Gesetzgeber mit der Senkung des Umsatzsteuersatzes auf 0 % im Wesentlichen, einen Anreiz zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung zu setzen. Mangels abziehbarer Vorsteuer aus dem Erwerb und der Installation lohnt es sich für Betreiber von PV-Anlagen mit einer installierten Leistung von 30 kW (Peak) oftmals nicht mehr, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten. Wird die Kleinunternehmerregelung genutzt, können allerdings auch keine Vorsteuern aus z. B. Reparaturen geltend gemacht werden.

Hinweis: Auch bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung muss der Betrieb der PV-Anlage grundsätzlich beim Finanzamt angemeldet werden (§ 138 Abs. 1, 1b AO). Hierauf kann jedoch verzichtet werden, wenn es sich dabei um eine kleine PV-Anlage handelt, welche gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreit ist, das Unternehmen ausschließlich die PV-Anlage betreibt und die Betriebstätigkeit nach dem 01.01.2023 aufgenommen wurde (BMF-Schreiben vom 01.06.2023, Az. IV A 3 – S 0301/19/1007:012).

Zudem werden auch Anlagen begünstigt, deren erzeugter Strom nicht gegen Entgelt eingespeist wird (bspw. Eigennutzung) – dies jedoch nur unter der Annahme, dass die Lieferanten die Preise für PV-Anlagen nicht anpassen.

„Altanlagen“

Das BMF stellt durch Schreiben mit Datum vom 30.11.2023 klar, dass sog. „Altanlagen“, welche vor dem 31.12.2023 geliefert wurden und daher zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten, unter gewissen Voraussetzungen (bspw. Stromeigennutzung über 90 % oder Stromspeicher) entnommen werden können. Die Entnahme bietet sich an, da ab diesem Zeitpunkt der Betreiber der PV-Anlage keine Umsatzsteuer auf den privat genutzten Strom mehr entrichten muss. Hinsichtlich der Stromlieferungen an den Netzbetreiber bleibt der Betreiber der PV-Anlage jedoch – entsprechend der 5-jährigen Bindungswirkung bei Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung – verpflichtet, Umsatzsteuer auf die Stromlieferungen an das Finanzamt abzuführen.

Handlungsbedarf

Der Leistende hat sicher zu stellen, dass er Nullsteuersatz-Rechnungen ausstellt; andernfalls schuldet er die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG, ohne dass ein korrespondierender Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger möglich wäre. Dafür wird der Leistende regelmäßig zusätzliche Informationen von dem Besteller der PV-Anlage einholen müssen, insb. sofern es sich um eine Anlage mit einer installierten Leistung von mehr als 30 kW (Peak) handelt.

Betreiber von PV-Anlagen müssen u. a. darauf achten, bei der Bestellung oder der Auftragserteilung deutlich zu machen, dass sie selbst Anlagenbetreiber sind und somit die Anwendung des Nullsteuersatzes möglich sein könnte.

Nutzt der Anlagenbetreiber die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung, ist er bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2023 zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung verpflichtet, auch wenn darin letztlich nur die Anwendung dieser Regelung zu erklären ist. Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 entfällt die Pflicht zur Erklärungsabgabe.

Betreiber von „Altanlagen“ sollten diese aus dem Unternehmensvermögen entnehmen, damit keine Umsatzsteuer auf den privat genutzten Strom anfällt.

ANSPRECHPARTNER

Bei Fragen rund um PV-Anlagen stehen Ihnen Ihre Kontakte bei RSM Ebner Stolz jederzeit gerne zur Verfügung. Zudem können Sie sich gerne bei

> ertragsteuerlichen Fragen an die hier aufgeführten Kontakte



> umsatzsteuerlichen Fragen an die hier aufgeführten Kontakte



wenden.

Herausgeber

RSM Ebner Stolz
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbB

Rechtsstand: 05.04.2024

Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, T +49 (0)711 2049-1371
Brigitte Stelzer, T +49 (0)711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

The RSM Ebner Stolz group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2024

THE POWER OF UNDERSTANDING
ASSURANCE | TAX | CONSULTING | LEGAL