

Hans-Joachim Beck

8.8.2011

Fotovoltaikanlagen

Die Einspeisevergütung

Bei Solaranlage muss man zwischen Anlagen, die warmes Wasser herstellen (Solarthermie) und solchen Anlagen, die elektrischen Strom herstellen (Fotovoltaikanlagen) unterscheiden. Im Folgenden sollen nur Fotovoltaikanlagen behandelt werden. Aufgrund der staatlich garantierten Abnahme und Vergütung für die Einspeisung von Solarstrom und die gesunkenen Preise für Solaranlagen ist die Installation von Fotovoltaikanlagen auch für private Haushalte attraktiv. Hinzu kommt ein Finanzierungsvorteil aus dem Abzug der in den Eingangsrechnungen enthaltenen Umsatzsteuern als Vorsteuern sowie aus der Verrechnung steuerlicher Verluste in der Einkommensteuer. Im Folgenden soll daher dargestellt werden, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus dem Betrieb einer solchen Anlage ergeben. In dem Gesetz über den Vorrang erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz, EEG) ist geregelt, dass die Netzbetreiber verpflichtet sind, Anlagen zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien an ihr Netz anzuschließen (§ 5 EEG) und den gesamten Strom vorrangig abzunehmen (§ 8 EEG). Außerdem wird dem Betreiber der Anlage für 20 Jahre ein bestimmter Preis garantiert (§ 21 EEG).

Das Gesetz unterscheidet zwischen Anlagen, die auf einem Dach montiert werden (§ 33 EEG) und so genannten Freiflächenanlagen (§ 32 EEG). Hier sollen nur Dachflächenanlagen behandelt werden. Nach § 33 Abs. 1 EEG handelt es sich dabei um Anlagen, die „ausschließlich an oder auf einem Gebäude oder einer Lärmschutzwand angebracht“ sind. Dazu gehören auch Anlagen, die beispielsweise auf einem Carport montiert sind. Nur diese sollen hier behandelt werden.

Nach § 21 Abs. 2 EEG ist für das Jahr der der Inbetriebnahme und die folgenden 20 Jahre eine feste Vergütung zu zahlen. Die Vergütung steht dem Betreiber jedoch erst zu, wenn er der Bundesnetzagentur den Standort und die Leistung der Anlage gemeldet hat (§ 16 Abs. 2 EEG).

Die Höhe des Vergütungsanspruchs hängt davon ab, in welchem Jahr die Anlage in Betrieb gegangen ist und wie groß die Anlage ist. Für Anlage, die nach dem Jahr 2009 in Betrieb genommen werden, sinkt die Vergütung jedes Jahr. Die Verminderung der Einspeisevergütung ab dem Jahr 2011 hängt aber nach § 33 Abs. 3 EEG davon ab, wie hoch die Leistung der bei der Netzentur registrierten Anlagen ist.

Der betreffende Vergütungssatz gilt dann jedoch für die gesamte Vergütungsdauer.

Größe der Anlage	2009	2010	2011	2012
bis einschließlich 30 KW	43,01	39,14	35,62	32,41
Bis einschließlich	40,91	37,23	33,88	30,83

100 KW				
Bis einschließlich 1 Megawatt	39,58	35,23	32,01	29,17

Soweit der Strom nicht in das Netz eingespeist wird, sondern selbst (dezentral) verbraucht wird, erhält der Betreiber ebenfalls eine Gebühr. Insoweit erspart er also die Kosten für den Bezug von Strom und erhält zusätzlich eine Vergütung. Die Höhe der Vergütung ergibt sich aus § 33 Abs. 2 EEG. Danach verringert sich die Vergütung gegenüber der Vergütung für eingespeisten Strom um 16,38 Cent pro Kilowattstunde. Dieser Betrag gilt aber nur für den Anteil dieses Stroms, der 30 % des in diesem Jahr erzeugten Stroms nicht übersteigt. Soweit der selbstgenutzte Strom diesen Prozentsatz übersteigt, verringert sich die Vergütung gegenüber derjenigen für eingespeisten Strom nur um 12 Cent. Dies gilt allerdings nur für Anlagen mit einer Leistung bis zu 500 KW, die vor dem 1.1.2012 in Betrieb genommen wird.

Einkommensteuer

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Der Betreiber einer Fotovoltaik-Anlage erzielt einkommensteuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dies gilt auch, nicht nur, wenn die Anlage auf dem selbstgenutzten Haus errichtet wird, sondern auch bei Errichtung auf einem vermieteten Objekt, mit dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden.

Gewerbesteuer

Da der Gewinn aus der Anlage zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, unterliegt er dem Grunde nach auch der Gewerbesteuer. Ein Gewerbesteuerpflicht entsteht jedoch erst, wenn der Freibetrag von xxx € überschritten ist. Dies dürfte bei den hier behandelten Anlagen grundsätzlich nicht der Fall sein.

Handelt es sich um einen vermietete Immobilie, stellt sich jedoch die Frage, ob der Betrieb der Fotovoltaikanlage die Vermietungseinkünfte gewerblich färbt § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG¹.

Einzelperson

Ist der dem Vermieter eine – einzige – natürliche Person, so ist dies nicht der Fall. Er erzielt Einkünfte aus zwei Einkunftsarten: Die Mietüberschuss wird in der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfasst, die Einkünfte aus dem Betrieb der Fotovoltaik-Anlage im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Abfärbung bei Personengesellschaft

Steht das Gebäude, auf dem die Anlage errichtet wird, im Eigentum mehrerer Personen, so färbt der Betrieb der Fotovoltaik-Anlage jedoch in bestimmten Fällen auch die Vermietungseinkünfte gewerblich, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG². Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt hierzu Folgendes:

- **Personengesellschaft**

¹ Vgl. OFD Frankfurt, Vfg. Vom 4.9.2008 – S 2241

² Vgl. OFD Frankfurt, Vfg. Vom 4.9.2008 – S 2241

Handelt es sich bei der Mehrheit der Eigentümer um eine Personengesellschaft, so färben die gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage auch die Vermietungseinkünfte gewerblich (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Das Grundstück wird durch die Errichtung der Fotovoltaik-Anlage in ein Betriebsvermögen eingelegt. Dies ist in der Regel schon deshalb nachteilig, weil damit die Möglichkeit entfällt, das Grundstück nach Ablauf von 10 Jahren steuerfrei zu veräußern. Außerdem werden dadurch auch die Vermietungseinkünfte gewerbsteuerpflichtig, so dass der Freibetrag überschritten wird. Um diesem Effekt zu vermeiden, ist es in derartigen Fällen üblich, die Dachfläche an eine andere Person vermietet, die in Ausübung ihres Rechts die Anlage errichtet und betreibt. Die Eigentümer des Grundstücks erzielen aus der Vermietung der Dachfläche dadurch weiterhin lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

- **Geringfügigkeit**

Die Abfärberegung greift nach der Rechtsprechung des BFH allerdings nicht ein, wenn die Umsätze aus dem Betrieb der Solaranlage im Verhältnis zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung absolut und relativ „äußerst gering“ sind³. Die absolute Grenze ist nach der Ansicht des BFH eingehalten, wenn sie die Freibetragsgrenze des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht überschreiten⁴. Da diese Grenze in der Regel nicht überschritten wird, kommt es darauf an, ob die relative Grenze überschritten wird. Diese ist gesetzlich nicht geregelt und liegt wohl bei 1 - 3 % des gesamten Umsatzes.

- Bei Erbengemeinschaften und Bruchteilsgemeinschaften gilt die Abfärberegung nicht, weil diese keine Mitunternehmerschaften sind⁵.
- Erwirtschaftet eine solche Gemeinschaft neben den Vermietungseinkünften gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass insoweit konkludent eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet worden ist, die getrennt von der Vermieter-Gemeinschaft zu beurteilen ist. Sicherer ist es aber, auch in diesen Fällen für den Betrieb der Fotovoltaikanlage ausdrücklich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zu gründen und die Dachfläche an diese zu vermieten.
- Die Einkünfte der GbR, die die Fotovoltaikanlage betreibt, sind grundsätzlich einheitlich und gesondert festzustellen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Handelt es sich um Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO nicht erforderlich.

Gewerbsteuer, Erweiterte Kürzung

Handelt es sich bei der Personengesellschaft um eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, so erzielt sie bereits kraft ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In diesem Fall ist sie auch mit den Vermietungseinkünften dem Grunde nach gewerbsteuerpflichtig. Das Gleiche gilt für eine GmbH. Erzielt sie ausschließlich Einkünfte aus der Vermietung ihrer Immobilien, kann sie jedoch grundsätzlich die so genannte erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG in Anspruch nehmen, so dass sie im wirtschaftlichen Ergebnis keine Gewerbesteuer zahlt. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn sie neben den Vermietungseinkünften auch Einkünfte erzielt, die originär gewerblich sind, wie etwa durch den Betrieb einer Fotovoltaik-Anlage. Der Betrieb der Fotovoltaik-Anlage durch eine solche Gesellschaft würde daher dazu führen, dass auch die Vermietungseinkünfte gewerbsteuerpflichtig werden. Dies vermeidet man

3 BFH, Urt. Vom 11.8.1999, IX R 12/98, BStBl. II 2000, S. 229)

4 Wacker in Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 15 EStG, Rz. 188).

5 OFD Frankfurt, Vfg. Vom 4.9.2008 – S 2241

üblicherweise dadurch, dass der Eigentümer des Gebäudes die Dachfläche an eine andere Gesellschaft, , vermietet, die dann die Solaranlage errichtet und betreibt. Dabei darf es sich durchaus um eine Schwestergesellschaft handeln, nicht jedoch um eine Tochtergesellschaft

Gewinnermittlung

Überschussrechnung

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist grundsätzlich durch die Aufstellung einer Bilanz zu ermitteln. Der Betrieb einer Fotovoltaikanlage dürfte jedoch in der Regel unter die Ausnahmvorschrift des § 4 Abs. 3 EStG fallen. Danach darf auch ein Gewerbetreibender den Gewinn durch eine Überschussrechnung ermitteln, wenn er handelsrechtlich nicht zur Buchführung verpflichtet ist und der Umsatz und der Gewinn die Grenzen des § 141 Abgabenordnung (AO) nicht überschreiten sind. Wer die Fotovoltaikanlagen auf seinem privaten Einfamilienhaus errichtet, darf daher seinen Gewinn durch eine einfache Überschussrechnung ermitteln. Dabei sind die in dem betreffenden Jahr abgeflossenen Ausgaben für die Anlage von den Einnahmen abzuziehen.

Betriebseinnahmen

Zu den Betriebseinnahmen gehört insbesondere die

- Vergütung für den eingespeisten Strom

Die gem. § 15 UStG als Vorsteuer abgezogene Umsatzsteuer mindert gem. § 9 b EStG die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage und stellt keine Einnahme dar.

Soweit der erzeugte Strom für die selbstgenutzte Wohnung des Betreibers der Anlage verwendet wird, liegt eine Entnahme für private Zwecke vor. Diese ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen, so dass die Wiederanschaffungskosten maßgeblich sind. Die Finanzverwaltung lässt es daher zu, dass der entnommene Strom mit dem Strompreis des Energieversorgers bewertet wird.

Soweit der dezentral verbrauchte Strom den Mietern verkauft wird, ist das dafür in dem betreffenden Jahr vereinnahmte Entgelt anzusetzen. Die Fiktion, dass auch dieser Strom an den Netzbetreiber geliefert wird, gilt nur für die Umsatzsteuer.

Betriebsausgaben

Als Betriebsausgaben kommen in Betracht:

- Reparatur- und Wartungskosten
- Finanzierungskosten
- Abschreibungen
- Versicherungskosten

Wird die Anlage auf einer gemieteten Dachfläche betrieben, gehört auch die Miete für das Dach zu den Betriebsausgaben.

Abschreibung

Selbständiges Wirtschaftsgut

Die Fotovoltaikanlage stellt steuerlich ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut dar. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine in das Dach oder die Fassade integrierte Anlage handelt, die gleichzeitig eine Gebäudefunktion erfüllt⁶.

Lineare Abschreibung

Nach den amtlichen AfA-Tabellen der Finanzverwaltung beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Fotovoltaikanlagen 20 Jahre⁷. Dies bedeutet, dass die lineare Abschreibung

⁶ Bayerisches Landesamt für Steuern, Vfg. Vom 5.8.2010, DStR 2010, S. 2037

⁷ Nr. 3.1.6.

5 % pro Jahr beträgt. Für das Jahr der Inbetriebnahme kann diese AfA nur zeitanteilig in Anspruch genommen werden. Dabei wird nach „Monaten gerechnet. Für den Monat, in dem die Anlage angeschafft worden ist, kann der volle Monatsbetrag angesetzt werden.

Degressive Abschreibung

Die degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 2 EStG ist nach der derzeitigen Rechtslage nur für bewegliche Anlagen möglich, die in den Jahren 2009 und 2010 erworben worden sind.

Danach konnte eine anfängliche AfA von bis zu 12,5 % berücksichtigt werden.

Sonderabschreibung nach § 7 g Abs. 5 EStG

Liegen die Voraussetzungen des § 7 g EStG vor, so kann für die geplante Anschaffung der KWK-Anlage der Investitionsabzugsbetrag und nach Anschaffung/Herstellung auch die Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden. Handelt es sich um eine Betriebseröffnung, so ist eine verbindliche Bestellung des Betreibers erforderlich.

Wird der erzeugte Strom auch für private Zwecke verbraucht, so prüft die Finanzverwaltung allerdings, ob die private Nutzung der Anlage mehr als 10 % beträgt (vgl. das BMF-Schreiben vom 8. Mai 2009, Rdn. 46).

Kosten der Dachsanierung bei Errichtung der Anlage

„Auf-Dach“ Konstruktionen

Streitig ist z. Zt. noch, wie Kosten für einer Dachsanierung zu behandeln sind, die im Zusammenhang mit der Errichtung einer Fotovoltaikanlage durchgeführt wird. Zu unterscheiden ist dabei zwischen so genannten „In-Dach“ und „Auf-Dach“ Konstruktionen. Bei den „In-Dach“ Konstruktionen bildet die Fotovoltaikanlage einen Teil der Dachhaut. Bei „Auf-Dach“ Konstruktionen werden die Solarmodule mit Hilfe eines Gestells auf dem Dach installiert, ohne dass in die Dichtigkeit der Dachhaut eingegriffen wird. Eine Auf-Dach Anlage stellt keinen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes dar. Die Dachkonstruktion ist nicht Teil der Fotovoltaikanlage, sondern Teil des Gebäudes. Wird im Zusammenhang mit der Installation einer „Auf-Dach“ Anlage das Dach saniert, so stellt sich daher die Frage, ob es sich bei den Kosten um Erhaltungsaufwand für das Gebäude oder um einen Teil der Herstellungskosten für die Fotovoltaikanlage handelt.

Nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ist insofern darauf abzustellen, ob eine Verursachungszusammenhang besteht, ob also die Sanierung des Daches durch die Errichtung der Fotovoltaikanlage verursacht worden ist oder Vorbedingung dafür war. In diesem Fall besteht ein so genannter bautechnischer Zusammenhang. Muss das Dach zum Aufbau der Fotovoltaikanlage z. B. aus statischen Gründen verstärkt werden, so handelt es sich um Herstellungskosten für die Fotovoltaikanlage, die mit dieser abgeschrieben werden (vgl. Finanzgericht München Urt. vom 27.7.2009, Az. 14 K 595/08). Die Umsatzsteuern können als Vorsteuern abgezogen werden.

Wäre die Sanierung des Daches dagegen aufgrund von Schäden auch ohne die Fotovoltaikanlage erforderlich gewesen, steht diese Baumaßnahme ausschließlich im Zusammenhang mit dem Gebäude. Es handelt sich um Erhaltungsaufwand, der bei einem vermieteten Objekt als Werbungskosten sofort abziehbar ist; bei einem Gebäude, das zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, sind diese Kosten dagegen steuerlich nicht zu berücksichtigen. Das Gleiche gilt, wenn im Zusammenhang mit der Errichtung der Fotovoltaikanlage Wärmedämmmaßnahmen an dem Dach durchgeführt werden. Denn diese Maßnahmen werden lediglich aus „Anlass“ der Errichtung der Fotovoltaikanlage durchgeführt, stehen aber mit dieser nicht in einem bautechnischen Zusammenhang.

Liegen beide Fälle gleichzeitig vor, weil im Rahmen der Installation der Fotovoltaikanlage sowohl vorhandenen Schäden des Daches beseitigt werden als auch das Dach für die Aufnahme der Anlage verstärkt wird, müssen die Kosten aufgeteilt werden. Ggf. muss dies im Wege einer Schätzung erfolgen.

Streitig sind z. Zt. Fälle, in denen

- das Dach im Zeitpunkt der Installation der Fotovoltaikanlage bautechnisch nicht erneuerungsbedürftig ist,
- die Anlage aber aus rechtlichen Gründen nicht auf die vorhandene Dacheindeckung aufgesetzt werden darf.

Dabei handelt es sich vor allem um Fälle, in denen die Dacheindeckung asbesthaltig war und deshalb auf dieses Dach rechtlich keine Fotovoltaikanlage aufgebaut werden durfte. Das Finanzgericht Hessen hat hierzu mit Urteil vom 21.01.2001 (Az. 11 K 2735/08) entschieden, dass auch in diesem Fall die Kosten der Dachsanierung dem Gebäude zuzurechnen sind, weil auch das neue Dach ausschließlich dem Witterungsschutz des Gebäudes und damit der Nutzung des Gebäudes diene.

M.E. handelt es sich dagegen in diesem Fall um Herstellungskosten für die Fotovoltaikanlage, weil die Kosten ausschließlich durch die Errichtung der Fotovoltaikanlage verursacht worden sind. Ob der Ursachenzusammenhang rechtlicher oder bautechnischer Natur ist, kann m. E. keine Rolle spielen. Dementsprechend hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in einem vergleichbaren Fall den Abzug der in den Sanierungskosten enthaltenen Umsatzsteuer als Vorsteuern zugelassen (Urt. vom 10.2.2011, Az. 6 K 2607/08). Gegen dieses Urteil ist von der Finanzverwaltung Revision eingelegt worden, die beim BFH unter dem Aktenzeichen X I R 10/11 anhängig ist.

In-Dach Anlage

Bei einer In-Dach Anlage bilden die Fotovoltaikpaneele zugleich die Dachhaut und stellen die Dichtigkeit des Daches her. Gleiche Konstruktionen gibt es auch für die Fassade eines Gebäudes. Zivilrechtlich stellt die Anlage in derartigen Fällen wegen der Gebäudfunktion einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes dar. Nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen müsste es sich auch steuerlich um einen Gebäudebestandteil – und nicht um eine Betriebsvorrichtung - handeln, da die Fotovoltaikanlage in diesen Fällen neben der betrieblichen Funktion der Herstellung von Strom zugleich eine Gebäudfunktion als Witterungsschutz erfüllt. Die Finanzverwaltung vertritt jedoch die Auffassung, dass Fotovoltaikanlagen auch bei einer In-Dach Konstruktion (oder In-Fassaden Konstruktion) steuerlich ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut darstellen. Folgt man dieser Auffassung, so gelten bei einer In-Dach Konstruktion dieselben Grundsätze wie bei einer Auf-Dach Konstruktion. Lediglich aus tatsächlichen Gründen dürfte insofern ein Unterschied bestehen, als zur Errichtung einer In-Dach Konstruktion stets ein Eingriff in die Dachhaut bzw. die Dachkonstruktion erforderlich ist. Auch hier muss aber die Abgrenzung nach dem Verursachungszusammenhang erfolgen: Soweit die Baumaßnahme dem Einbau der Fotovoltaikanlage dient und durch diese erforderlich geworden ist, handelt es sich um Herstellungsmaßnahmen für diese Anlage. Soweit die Baumaßnahmen der Beseitigung vorhandener Schäden dienen, sind sie dem Dach zuzuordnen und ggf. als Erhaltungsaufwand bei den Einkünften aus der Vermietung des Gebäudes zu berücksichtigen.

Liebhabelei

Ergibt sich aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage steuerlich ein Verlust, so kann der Betreiber der Anlage diesen grundsätzlich mit seinen übrigen positiven Einkünften verrechnen und dadurch seine Steuerlast senken. Die Verluste erkennt das Finanzamt aber nur an, wenn er die erforderliche Einkunftserzielungsabsicht darlegen kann. Hierzu muss er vorrechnen, dass die Anlage innerhalb der voraussichtlichen Nutzungsdauer wahrscheinlich einen Totalgewinn erwirtschaften wird. Anderenfalls geht die Finanzverwaltung von einer so genannten Liebhabelei aus und ordnet die Verluste der Privatsphäre zu. Insbesondere, wenn

die Anlage mit Hilfe von Fremdkapital finanziert wird und daher Schuldzinsen anfallen, fordert die Finanzverwaltung regelmäßig eine solche Berechnung an. Dabei sind die steuerliche Gewinne und Verluste der einzelnen Jahre zu addieren; Der Zeitpunkt, an dem diese entstehen, spielt für die Berechnung der Einkunftserzielungsabsicht keine Rolle, es findet also keine Abzinsung der späteren Einnahmen und Ausgaben statt, sondern es werden die Nominalbeträge addiert. Ggf. kann man für diese Berechnung die Kalkulation des Herstellers verwenden.

Verkauf des Grundstücks

Der Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks ist nur dann steuerpflichtig, wenn der Verkauf innerhalb von 10 Jahren nach dem Ankauf erfolgt. Handelt es sich um eine selbstgenutzte Wohnung, also beispielsweise um ein selbstgenutztes Einfamilienhaus, ist der Veräußerungsgewinn stets steuerfrei, auch wenn der Verkauf innerhalb der 10 Jahre nach dem Ankauf stattfindet. Voraussetzung ist nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. War die Besitzdauer kürzer, so genügt es, wenn das Gebäude in dem Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Der Verkauf der Fotovoltaikanlage ist dagegen stets steuerpflichtig, weil es sich um den Verkauf eines Gewerbebetriebes handelt. Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet, oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn allerdings auf Antrag nur besteuert, soweit er 45.000 € übersteigt. ,Ob man diesen Freibetrag für die Veräußerung der Fotovoltaikanlage in Anspruch nehmen sollte muss man sich aber gut überlegen. Denn der Freibetrag wird jedem Steuerpflichtigen nur einmal gewährt. Hat der Betreiber für den Gewinn aus der Veräußerung der Anlage den Freibetrag ausgenutzt, kann er daher bei einem späteren Verkauf eines anderen Gewerbebetriebes den Freibetrag nicht mehr in Anspruch nehmen. Das Gleiche gilt, wenn er später einmal eine freiberufliche Praxis verkaufen sollte. Denn gemäß § 18 Abs. 3 EStG des § 16 Abs. 4 EStG hier entsprechend. Nicht verbrauchte Teile des Freibetrages können auch nicht bei einer anderen Veräußerung in Anspruch genommen werden. Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt.

Die Gewährung des Freibetrages ist ausgeschlossen, wenn dem Steuerpflichtigen für eine Veräußerung oder Aufgabe, die nach dem 31.12.1995 erfolgt ist, ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 oder § 18 Abs. 3 EStG gewährt worden ist.

Wird mit dem Gebäude auch die Fotovoltaikanlage verkauft, so erstreckt sich die Steuerfreiheit der Veräußerung also nicht auf die Fotovoltaikanlage. Der vereinbarte Kaufpreis muss daher entsprechend aufgeteilt werden.

Grunderwerbsteuer

Wird ein Grundstück verkauft, fällt Grunderwerbsteuer an. Diese betrug bis vor Kurzem 3,5 % ist in den meisten Bundesländern inzwischen aber auf 5 % angehoben worden.

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der Kaufpreis für das Grundstück.

Hierzu gehören auch das Gebäude und dessen wesentliche Bestandteilenach den §§ 93 bis 96 BGB.

Soweit der Kaufpreis dagegen für Betriebsvorrichtungen gezahlt wird, gehört er nicht zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt Folgendes:

- Wird der erzeugte Solarstrom ausschließlich zur Versorgung des vorhandenen Gebäudes genutzt, stellt die Anlage einen Gebäudebestandteil dar.
- Dient die Anlage der Einspeisung von Strom ins öffentliche Netz, wird sie im Rahmen eines Gewerbebetriebs genutzt; es handelt sich dann um eine Betriebsvorrichtung und damit nicht um einen Teil des Grundstücks. (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG).
- Fraglich ist, ob dies nur für so genannten Aufdach-Anlagen gilt oder auch für Indach-Anlagen. Denn Indach-Anlagen erfüllen gleichzeitig eine Gebäudefunktion, weil sie Teil der Dacheindeckung sind und Dachziegel ersetzen. Für Zwecke der Einkommensteuer vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung auch Indach-Anlagen seien als Betriebsvorrichtungen zu behandeln. Ob diese Auffassung auch für die Grunderwerbsteuer gilt, ist noch nicht geklärt.

Umsatzsteuer

Der wesentliche steuerliche Vorteil, beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage ergibt sich aus der Umsatzsteuer. Denn der Betreiber einer solchen Anlage kann die in den Eingangsrechnungen für den Erwerb und die Aufstellung einer solchen Anlage enthaltenen Umsatzsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen.

Unternehmereigenschaft

Betreibt der Steuerpflichtige eine Fotovoltaikanlage, so stellt dies eine Tätigkeit als Unternehmer i.S. des Umsatzsteuergesetzes dar. Wenn der Betreiber nicht bereits durch eine andere Tätigkeit etwa als Freiberufler oder Gewerbetreibender Unternehmer ist, so begründet er mit dem Betrieb einer Fotovoltaikanlage daher ein Unternehmen i.S. des UStG. Voraussetzung ist lediglich, dass er den erzeugten Strom regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist. Ist die Anlage mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, wird vermutet, dass der Anlagebetreiber eine unternehmerische Tätigkeit betreibt. Dagegen liegt eine unternehmerische Tätigkeit nicht vor, wenn aus technischen Gründen eine Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist, etwa wegen unterschiedlicher Netzspannungen. Unerheblich ist dagegen, welchen Anteil des Stroms der Betreiber dezentral verbraucht. Denn umsatzsteuerlich gilt auch dieser Teil des Stroms als an den Netzbetreiber geliefert – und dann zurückgeliefert.

Es kommt nicht darauf an, ob die Tätigkeit geeignet ist, einen Totalgewinn zu erzielen oder ob es sich ertragsteuerlich um eine Liebhaberei handelt. Denn im Rahmen der Umsatzsteuer ist lediglich erforderlich, dass die Absicht besteht, Einnahmen zu erzielen.

Dezentral verbrauchter Strom

Gemäß Abschnitt 2.5. Abs. 4 und 5 UStAE wird der Betreiber umsatzsteuerlich so behandelt als habe er den gesamten erzeugten Strom an den Netzbetreiber geliefert und als habe ihm dieser den dezentral verbrauchten Strom zurückgeliefert. Der dezentral verbrauchte Strom ist deshalb nicht als unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG zu erfassen. Fälle der unentgeltlichen Wertabgabe liegen nur in Ausnahmefällen vor, wenn ein Betreiber die Anlage nicht an das Netz anschließt und den Strom teilweise für seinen Gewerbebetrieb und

teilweise für seine privaten Zwecke verwendet. Die Fiktion der Hin- und Rücklieferung gilt außerdem nur für Zwecke der Umsatzsteuer.

Abzug der Vorsteuern

Da der Betreiber der Anlage diese in vollem Umfang für die steuerpflichtige Lieferung von Strom an den Netzbetreiber verwendet, ist er berechtigt, die Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen für den Erwerb und die die Aufstellung dieser Anlage von seiner Umsatzsteuerschuld abzuziehen. Ist die Vorsteuern höher als die geschuldete Umsatzsteuer, erhält er den Überschuss der Vorsteuern über die Umsatzsteuer ausbezahlt.

Voraussetzung für den Abzug der Vorsteuern ist aber, dass der Betreiber der Anlage diese seinem Unternehmen zuordnet und dass diese Entscheidung zeitnah erfolgt⁸. Das Zuordnungswahlrecht wird in der Regel durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs beim Finanzamt ausgeübt. Empfehlenswert ist es daher, sofort bei Eingang der ersten Rechnung eine Umsatzsteuervoranmeldung für diesen Monat abzugeben und darin die gesamte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Für Personen, die bislang noch kein Unternehmen betreiben, sollte dies kein Problem sein, weil sie ohnehin verpflichtet sind, in den ersten beiden Jahren nach Beginn der Tätigkeit monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen bei ihrem Finanzamt einzureichen (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG). M. E. reicht es aber für eine zeitnahe Zuordnung auch aus, die Vorsteuern durch Abgabe der Jahreserklärung für die Umsatzsteuer geltend zu machen. Voraussetzung ist dann aber, dass auf andere Weise zeitnah dokumentiert wird, dass die Anlage in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet wird.

Wird der Auftrag zur Errichtung der KWK-Anlage von mehreren Personen erteilt, etwa von Ehegatten, denen das Haus gemeinsam gehört, so ist das BMF-Schreiben vom 1.12.2006 zu beachten (BStBl. I 2007, S. 90 und vom 9.5.2008, BStBl. I S. 675).

Kleinunternehmerregelung

Voraussetzung für den Abzug der Vorsteuern ist allerdings, dass der Betreiber dem Finanzamt erklärt, dass er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet. Gemäß § 19 UStG wird nämlich bei Kleinunternehmern die Umsatzsteuer nicht erhoben. Dafür darf er auch keine Vorsteuern abziehen. Kleinunternehmer ist gemäß § 19 UStG, wessen Umsatz im vorangegangenen Jahr (brutto) 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen wird.

Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung

Im Jahr der Inbetriebnahme und in dem folgenden Jahr muss der Betreiber jeden Monat eine Umsatzsteuervoranmeldung abgeben (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG). Bis zum 10. des folgenden Monats müssen darin die in jedem Monat zugeflossenen Entgelte (netto) angegeben werden. Normalerweise handelt es sich dabei um die Einspeisevergütungen des Netzbetreibers. Wird aber Strom in der Weise dezentral verbraucht, dass er an Gewerbemieter steuerpflichtig verkauft, ist auch das Entgelt dafür als Umsatz anzugeben. Dafür darf die Umsatzsteuer, die auf die betreffende Rücklieferung durch den Netzbetreiber entfällt als Vorsteuer abgezogen werden.

Von da an muss er grundsätzlich nur jedes Quartal eine Umsatzsteuervoranmeldung abgeben. Beträgt die Steuer für das Vorjahr mehr als 7.500 € ist weiterhin jeden Monat eine Voranmeldung abzugeben. Beträgt die Steuer für das Vorjahr nicht mehr als 1.000 € kann das Finanzamt den Betreiber gestatten, dass er nur die Jahreserklärung abgibt.

⁸Vgl., BFH, Urt. Vom 11.4.2008, V R 10/07 und vom 18.12.2008, V R 80/07