

Steuertipps

ZUR ENERGIE- ERZEUGUNG



Baden-Württemberg

MINISTERIUM FÜR FINANZEN

Inhalt

Vorwort	3
1. Allgemeines.....	7
2. Erwerb und Betrieb einer Photovoltaikanlage im privaten Haushalt.....	8
2.1 Erster Kontakt mit dem Finanzamt.....	8
2.2 Umsatzsteuer.....	10
2.2.1 Umsatzsteuerpflicht	10
2.2.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Nichterhebung der Steuer (sogenannte Kleinunternehmerregelung).....	11
2.2.3 Option zur Regelbesteuerung.....	11
2.2.4 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung	12
2.2.5 Besteuerungsverfahren	13
2.2.6 Unternehmensvermögen	14
2.2.7 Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten	15
2.2.8 Vorsteuer aus der Anschaffung eines Stromspeichers	17
2.2.9 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahres- erklärungen	17
2.3 Einkommensteuer.....	19
2.3.1 Steuerpflicht.....	19
2.3.2 Gewinnermittlung.....	21
2.3.3 Abschreibung	22
2.3.4 Photovoltaikanlagen mit Stromspeicher	23
2.3.5 Aufzeichnungspflichten	25
2.4 Zusammenfassende Beispiele	25
2.5 Gewerbesteuer	33
2.6 Grunderwerbsteuer.....	34
2.7 Steuerabzug bei Bauleistungen	34

3. Erwerb und Betrieb von Blockheizkraftwerken (BHKW unter 100 kW).....	36
3.1 Erster Kontakt mit dem Finanzamt.....	36
3.2 Umsatzsteuer.....	37
3.2.1 Umsatzsteuerpflicht	37
3.2.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Nichterhebung der Steuer (sogenannte Kleinunternehmerregelung).....	38
3.2.3 Option zur Regelbesteuerung.....	39
3.2.4 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung	40
3.2.5 Besteuerungsverfahren	45
3.2.6 Unternehmensvermögen	45
3.2.7 Vorsteuerabzug	46
3.2.8 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahres- erklärungen	48
3.2.9 Zusammenfassendes Beispiel zur umsatzsteuerlichen Behandlung eines Blockheizkraftwerks	49
3.3 Einkommensteuer	52
3.3.1 Steuerpflicht	52
3.3.2 Fallgestaltungen	54
3.3.3 Betriebsgebäude	59
3.3.4 Gewinnermittlung in Fällen der Energieeinspeisung	60
3.3.5 Aufzeichnungspflichten	61
3.4 Gewerbesteuer	61
3.5 Grunderwerbsteuer	62
3.6 Steuerabzug bei Bauleistungen	62
4. Betrieb von Biogasanlagen.....	63
4.1 Umsatzsteuer	63
4.2 Einkommensteuer	64

1. Allgemeines

Immer mehr Bürgerinnen und Bürger installieren auf dem Dach ihres Hauses eine Photovoltaikanlage oder betreiben ein Blockheizkraftwerk zur Strom- und Wärmeerzeugung.

Solche Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke nutzen die solare Energie oder die Abwärme eines lokalen Blockheizkraftwerks. Der gewonnene Strom wird zum einen Teil selbst verbraucht und zum anderen Teil an einen Energieversorger verkauft. Hierfür erhalten die Inhaber Einspeisevergütungen. Damit liegt aus steuerlicher Sicht grundsätzlich eine unternehmerische und im Einzelfall auch eine gewerbliche Tätigkeit vor. Dabei gilt es einige steuerliche Regelungen zu beachten.

Die vorliegende Broschüre „Steuertipps zur Energieerzeugung“ soll über die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen informieren und einen ersten Überblick über die steuerlichen Folgen geben.

Für weitergehende Fragen können Sie auch auf die Broschüre „Steuertipps für Existenzgründung“ zurückgreifen, die Sie auf der Internetseite des Ministeriums für Finanzen Baden-Württemberg unter <http://www.fm.baden-wuerttemberg.de/Publikationen/Steuern> kostenlos herunterladen können.

2. Erwerb und Betrieb einer Photovoltaikanlage im privaten Haushalt

2.1 Erster Kontakt mit dem Finanzamt

Photovoltaikanlagen werden nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) gefördert. Das EEG trat im Jahr 2000 in Kraft und löste das bis dahin geltende Stromeinspeisungsgesetz ab. Zuletzt geändert wurde das EEG 2017 im Jahr 2018 und ist seit dem 21.12.2018 in der aktuellen Fassung gültig.

Wird der mit einer Photovoltaikanlage erzeugte Strom in das Stromnetz eingespeist, handelt es sich um eine Stromlieferung an ein Energieversorgungsunternehmen. Aus steuerlicher Sicht liegt dann regelmäßig eine unternehmerische Tätigkeit (relevant für Umsatzsteuer) und im Einzelfall auch eine gewerbliche Tätigkeit (relevant insbesondere für Einkommensteuer) vor. Die Aufnahme dieser unternehmerischen Tätigkeit hat der Betreiber der Photovoltaikanlage seinem örtlich zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats anzuzeigen. Der Betreiber der Anlage erhält dann einen Fragebogen zur steuerlichen Erfassung, in welchem neben den persönlichen Daten im Wesentlichen die Art und die voraussichtliche Höhe der Einnahmen beziehungsweise des erwarteten Gewinns erfragt werden. Auf Basis dieser Daten wird das Finanzamt prüfen, ob Steuervorauszahlungen zu leisten und welche Steuererklärungen beziehungsweise Voranmeldungen künftig abzugeben sind.

Die steuerlichen Pflichten und der damit verbundene Aufwand sind besonders gering, wenn der Betreiber der Photovoltaikanlage

- bestimmte Umsatzgrenzen nicht überschreitet (vergleiche 2.2.2),
- die sogenannte Regelbesteuerung nicht wählt (vergleiche 2.2.3),

- sich von allen leistenden Bauunternehmern und Handwerkern Freistellungsbescheinigungen nach § 48b EStG vorlegen lässt (vergleiche 2.7) und
- über die gesamte Nutzungsdauer der Anlage von 20 Jahren voraussichtlich keinen Gewinn erwirtschaftet (vergleiche 2.3.1).

Der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung ist in jedem Fall auszufüllen. Am einfachsten kann er im Dienstleistungsportal der Steuerverwaltung ELSTER – Ihr Online-Finanzamt unter www.elster.de ausgefüllt und elektronisch übermittelt werden. Sofern dort bereits ein Benutzerkonto bestehen sollte, kann dieses genutzt werden. Eine Registrierung wird spätestens für die elektronische Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahressteuererklärungen benötigt.

Auch bei Nutzung anderer kommerzieller oder frei erhältlicher Steuerprogramme wird zur elektronischen Datenübermittlung eine ELSTER-Registrierung benötigt. Alternativ finden Sie den Fragebogen auf der Homepage des Formular-Management-Systems der Bundesfinanzverwaltung unter <https://www.formulare-bfinv.de>.

Die Zuteilung der Steuernummer und eine umsatzsteuerliche Erfassung beim Finanzamt können grundsätzlich erst dann erfolgen, wenn der ausgefüllte Fragebogen übermittelt und die erforderlichen Unterlagen eingereicht wurden.

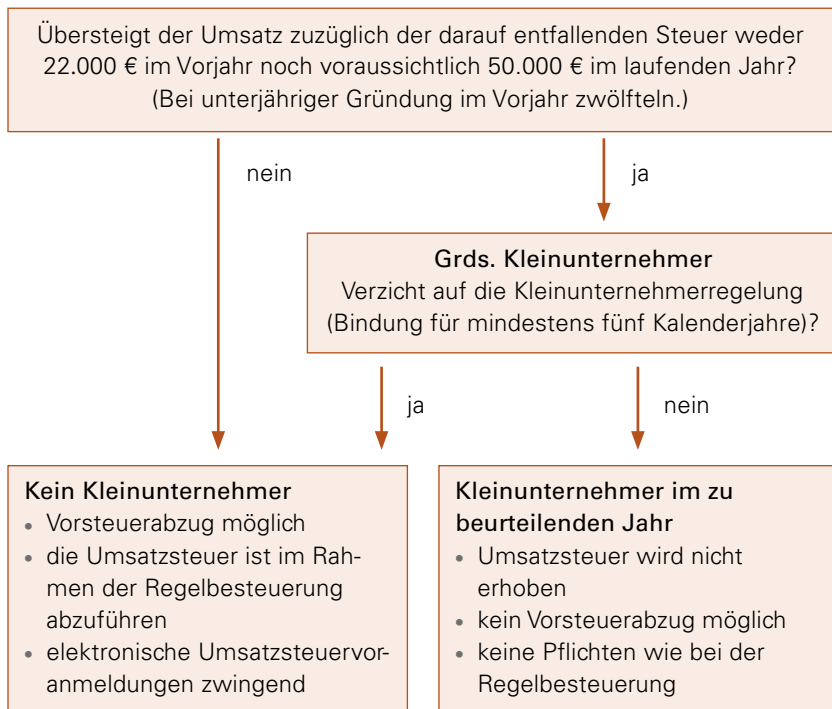
Wenn über den Fragebogen auch die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) beantragt wurde, teilt das Bundeszentralamt für Steuern die USt-IdNr. nach der umsatzsteuerlichen Erfassung beim Finanzamt mit.

2.2 Umsatzsteuer

2.2.1 Umsatzsteuerpflicht

Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage und der damit einhergehenden regelmäßigen Einspeisung des erzeugten Stroms unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die vom Betreiber der Anlage gewählte Besteuerungsform (Regelbesteuerung oder sogenannte Kleinunternehmerregelung im Sinne von § 19 UStG) hat entscheidenden Einfluss auf die Umsatzbesteuerung. Informationen zur gewählten Besteuerungsform benötigt neben dem Finanzamt auch der jeweilige Netzbetreiber, um gegenüber dem Anlagenbetreiber durch zutreffende Gutschriften abrechnen zu können.

Die grundlegenden Möglichkeiten als vereinfachtes Schaubild:



2.2.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Nichterhebung der Steuer (sogenannte Kleinunternehmerregelung)

Der Betreiber einer Photovoltaikanlage kann als Kleinunternehmer nach § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) behandelt werden, wenn die Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 22.000 € betragen und im Folgejahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen. Sind die genannten Betragsgrenzen nicht überschritten, wird auf die Umsätze keine Umsatzsteuer erhoben. Hierfür ist allerdings Voraussetzung, dass der Anlagenbetreiber keine Rechnungen beziehungsweise das Energieversorgungsunternehmen keine Gutschriften mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt.

Um diese Umsatzgrenzen überprüfen zu können, benötigt das Finanzamt eine individuelle Prognoseberechnung, die vom Betreiber im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung vorzunehmen ist.

Beachte Wird die Umsatzsteuer in der Rechnung (oder Gutschrift) offen ausgewiesen, ist diese durch den Anlagenbetreiber zwingend an das Finanzamt abzuführen, auch wenn die Umsatzgrenzen der Kleinunternehmerregelung nicht überschritten wurden.

2.2.3 Option zur Regelbesteuerung

Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann die vom Verkäufer der Photovoltaikanlage (vor allem aus Anschaffungs- und Herstellungskosten) in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer vom Finanzamt erstattet werden. Betreiber von Photovoltaikanlagen verzichten deshalb häufig auf die Kleinunternehmerregelung und wählen

die sogenannte Regelbesteuerung. Unter bestimmten Voraussetzungen kann das Finanzamt die Vorsteuer dann erstatten. Der Anlagenbetreiber wird, wenn er sich für die Regelbesteuerung entscheidet, steuerlich wie jeder andere Unternehmer behandelt. Er muss die aus der Lieferung von Strom an das Energieversorgungsunternehmen entstehende Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen.

Übt der Anlagenbetreiber die Option zur Regelbesteuerung aus, ist er hieran für mindestens fünf Jahre gebunden. Danach kann er die Option zur Regelbesteuerung mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen. Die Option kann bereits im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erklärt werden.

2.2.4 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung

Für die Lieferung des erzeugten Stroms entsteht die Umsatzsteuer in Höhe von derzeit 19 %. Die vom Netzbetreiber gezahlte Einspeisevergütung nach dem EEG oder sonstige Zahlungen von dritter Seite sind das Entgelt und damit die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Lieferungen des Anlagenbetreibers.

a. Lieferung an einen Netzbetreiber

Die vom Netzbetreiber gezahlte Einspeisevergütung nach dem EEG ist ein Nettobetrag. Die Umsatzsteuer wird zusätzlich vom Netzbetreiber vergütet.

b. Lieferung an einen Stromhändler oder -versorger (Direktvermarktung)

Wird der Strom vom Anlagenbetreiber direkt vermarktet, ist das mit dem Dritten vereinbarte Entgelt die Bemessungsgrundlage. Dies liegt

in der Regel unter der Einspeisevergütung nach dem EEG. Zum Ausgleich erhält der Anlagenbetreiber vom Einspeisenetzbetreiber eine Marktprämie sowie eine Flexibilitätsprämie. Bei den Prämien handelt es sich jeweils um einen echten Zuschuss, der nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

c. Direktverbrauch (dezentraler Stromverbrauch durch den Anlagenbetreiber oder Dritte)

Bei Anlagen, die nach dem 01.04.2012 in Betrieb genommen werden, wird der Direktverbrauch (zum Beispiel privater Eigenverbrauch) nicht mehr vergütet. Der auf diese Weise verbrauchte Strom ist somit nicht mehr Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber. Vielmehr ist dieser Eigenverbrauch als sogenannte unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern.

Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch ist der Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes. Dies gilt nach dem BFH-Urteil vom 12.12.2012, Aktenzeichen XI R 3/10, veröffentlicht in BStBl II 2014, 809, auch für selbst erzeugten Strom. Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, ist dessen Preis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen. Benötigt der Betreiber keinen zusätzlichen Strom, weil er vollständiger Selbstversorger ist, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des Stromgrundversorgers anzusetzen. Ein gegebenenfalls zu zahlender Grundpreis ist bei der Ermittlung des fiktiven Einkaufspreises zu berücksichtigen.

2.2.5 Besteuerungsverfahren

Grundsätzlich wird die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten berechnet (sogenannte Soll-Versteuerung, § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Umsätze sind in diesem Fall in dem Voranmeldungszeitraum zu

erklären, in dem die Leistung erbracht wurde, also beispielsweise in dem Monat, in dem der Strom eingespeist wurde.

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten (Antragstellung ist formlos oder im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung möglich), dass ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im Jahr der Betriebseröffnung nicht mehr als 600.000 € beträgt, die Umsatzsteuer nicht nach vereinbarten, sondern nach vereinnahmten Entgelten berechnet (sogenannte Ist-Versteuerung, § 20 UStG). Die Umsätze sind dann erst für den Voranmeldungszeitraum anzumelden, in dem der Zahlungseingang erfolgt.

2.2.6 Unternehmensvermögen

Gegenstände, die für das Unternehmen genutzt werden, stellen grundsätzlich Unternehmensvermögen dar. Für Gegenstände, die sowohl unternehmerisch als auch unternehmensfremd (privat) genutzt werden, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht. Wird ein Gegenstand nicht mindestens 10 % unternehmerisch genutzt (unternehmerische Mindestnutzung), kann er dem Unternehmensvermögen nicht zugeordnet werden.

Die gesamte Photovoltaikanlage stellt einen einheitlichen Gegenstand dar. Ein zusammen mit der Photovoltaikanlage erworbenes Batteriesystem gehört ebenfalls zum einheitlichen Gegenstand Photovoltaikanlage. Bei einem separaten Erwerb des Batteriesystems liegt umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor (vergleiche 2.2.8).

Die Einstufung als Unternehmensvermögen ist entscheidend für den Vorsteuerabzug. Wird der gesamte erzeugte Strom ins Netz eingespeist beziehungsweise an Dritte geliefert und die Anlage somit ausschließlich unternehmerisch genutzt, ist die Anlage zwingend Unternehmensvermögen.

Ist eine Zuordnungsentscheidung notwendig, erfolgt diese regelmäßig konkludent durch den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Voranmeldungszeitraum des Bezugs der Photovoltaikanlage, spätestens aber mit dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuerjahreserklärung. Wurde die Anlage nicht bis zum 31.07. des der Anschaffung folgenden Kalenderjahres dem Unternehmensvermögen zugeordnet, ist ein Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt nicht möglich.

2.2.7 Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten

Wird die Photovoltaikanlage sowohl unternehmerisch als auch unternehmensfremd (privat) genutzt und ordnet der Unternehmer die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmensvermögen zu, führt – sofern die Umsätze aus der Einspeisung von Strom der Regelbesteuerung zu unterwerfen sind – die (anteilige) Verwendung der elektrischen Energie für unternehmensfremde Zwecke (beispielsweise Eigenverbrauch für das selbst genutzte Wohnhaus) nicht zu einer (anteiligen) Aufteilung des Vorsteuerabzugs. Als Ausgleich für die volle Zuordnung der Anlage zum Unternehmensvermögen und damit für den vollen Vorsteuerabzug wird der Betrag für selbst verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterworfen (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG).

Beispiel

A (kein Kleinunternehmer) schafft eine PV-Anlage an und beabsichtigt, einen Teil des erzeugten Stromes (mehr als 10%) in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen und den Rest privat zu verbrauchen. Dadurch dass A Erstattung der gesamten Vorsteuer aus den Anschaffungskosten gegenüber dem Finanzamt geltend macht, ist die vollständige Zuordnung der PV-Anlage zum Unternehmensvermögen dokumentiert. Für den privat verbrauchten Strom ist nunmehr Umsatzsteuer zu zahlen.

Wird die Anlage insgesamt für steuerpflichtige Umsätze genutzt, ist die Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den laufenden Kosten insgesamt abzugsfähig.

Beispiel

A (kein Kleinunternehmer) schafft eine PV-Anlage an und beabsichtigt, den gesamten Strom in das öffentliche Stromnetz einzuspeisen. Damit ist die PV-Anlage zwingend Unternehmensvermögen. Die Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist insgesamt abzugsfähig.

Werden im Rahmen der unternehmerischen Nutzung teilweise steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerauschluss erzielt, ist die Vorsteuer nur insoweit abzugsfähig, als sie Umsätzen mit Vorsteuerabzugsrecht zuzuordnen ist. Eine Verwendung für derartige Ausschlussumsätze liegt beispielsweise vor bei

- der unmittelbaren Lieferung von erzeugtem Strom an den Mieter als Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung oder
- der Verwendung für eigene umsatzsteuerfreie Umsätze (beispielsweise Arztpraxis).

Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuer bei steuerfreien Ausschlussumsätzen ist das Verhältnis der unterschiedlich verwendeten Strommengen.

Der Vorsteuerabzug kann nach § 15 Abs. 1 UStG schließlich nur gewährt werden, wenn der Auftraggeber und Rechnungsempfänger für die Installation einer Photovoltaikanlage mit dem Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens identisch ist. Eine nachträgliche Rechnungsberichtigung durch den die Photovoltaikanlage installierenden Unternehmer ist nicht mehr möglich, wenn die Rechnung zutreffend den Auftraggeber für die Photovoltaikanlage ausweist, dieser jedoch nicht auch als Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens auftritt (zum Beispiel: der Ehemann ist Vertragspartner des Energiever-

sorgungsunternehmens, die Ehefrau ist laut Rechnung die Auftraggeberin für die Errichtung der Photovoltaikanlage).

2.2.8 Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Stromspeichers

a. Anschaffung eines Stromspeichers zusammen mit einer Photovoltaikanlage

Wird eine Photovoltaikanlage zusammen mit einem Stromspeicher angeschafft, liegt ein einheitliches Zuordnungsobjekt vor. Der Vorsteuerabzug richtet sich nach der Zuordnung der Photovoltaikanlage zum Unternehmensvermögen. Für die Frage der unternehmerischen Mindestnutzung kommt es auf die Verwendung des insgesamt erzeugten Stroms an.

b. Nachträgliche Anschaffung eines Stromspeichers

Wird der Stromspeicher hingegen erst nachträglich angeschafft, liegt ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor. Ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Stromspeichers ist nicht zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu weniger als 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verbraucht wird.

2.2.9 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen

Wird auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet (vergleiche 2.2.3), muss der Anlagenbetreiber als Unternehmer eine Umsatzsteuervoranmeldung abgeben. Im Kalenderjahr der Betriebsaufnahme und im darauffolgenden Kalenderjahr ist die Voranmeldung monatlich bis zum 10. Tag des Folgemonats abzugeben. Gleichzeitig ist

die vom Anlagenbetreiber selbst berechnete Steuervorauszahlung an das Finanzamt zu entrichten. Bestand bereits ein Unternehmen, das nun um den Betrieb der Photovoltaikanlage erweitert wird, gelten die bisherigen umsatzsteuerlichen Pflichten fort.

Ab dem dritten Jahr kann bei kleineren Photovoltaikanlagen ganz auf Voranmeldungen verzichtet werden, wenn die Umsatzsteuerzahllast aus dem Vorjahr unter 1.000 € liegt; bis zu einer Umsatzsteuerlast von 7.500 € im Vorjahr sind die Voranmeldungen quartalsweise, also bis zum 10.04., 10.07., 10.10. des laufenden Jahres und 10.01. des folgenden Jahres, abzugeben. Diese Regelungen gelten für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 bei kleineren Photovoltaikanlagen bereits ab dem Kalenderjahr der Betriebsaufnahme.

Die Voranmeldungen sind grundsätzlich auf elektronischem Weg und authentifiziert beim Finanzamt einzureichen. Die einfachste Möglichkeit bietet die Online-Plattform der Finanzverwaltung unter www.els-ter.de/eportal. In seltenen Ausnahmefällen kann das Finanzamt auf Antrag genehmigen, die Voranmeldungen in Papierform abzugeben.

Es empfiehlt sich, bei der ersten elektronisch übermittelten Voranmeldung für den Monat der Inbetriebnahme eine Kopie des Einspeise-/Netzanschlussvertrages oder eine Kopie der Anmeldung zum Anschluss an das Stromnetz beim Energieversorger oder Netzbetreiber sowie eine Kopie der Rechnung über die Anschaffung beziehungsweise Herstellung der Photovoltaikanlage beim Finanzamt einzureichen.

In der Voranmeldung sind die Nettoumsätze sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer (19 %) getrennt anzugeben. Von der Umsatzsteuerschuld können als Vorsteuer jene Umsatzsteuerbeträge abgezogen werden, die dem Unternehmer im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung sowie dem laufenden Betrieb der Anlage gesondert in Rechnung gestellt worden sind.

Der so errechnete Umsatzsteuerbetrag ist an das Finanzamt abzuführen. Wird dem Finanzamt die Ermächtigung erteilt, Zahlungsbeträge im Lastschriftverfahren einzuziehen, erleichtert dies den Zahlungsverkehr. Außerdem besteht nicht die Gefahr, dass zusätzliche Kosten entstehen, wenn eine Zahlung nicht fristgerecht erfolgt. Der Vordruck für eine solche Ermächtigung ist im Internet unter <https://finanzamt-bw.fv-bwl.de/Lde/Startseite/Service/Formulare> abrufbar.

Eine Umsatzsteuer-Voranmeldung ist auch für die Monate abzugeben, in denen keine Umsätze erzielt worden sind, zum Beispiel weil eine viertel-, halb- oder jährliche Zahlungsweise zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber vereinbart ist. Der Umsatz ist in diesen Fällen mit 0 € zu erklären.

Für das Kalenderjahr ist eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben, in welcher die Daten der Voranmeldungen zusammengefasst und gegebenenfalls noch nicht angegebene Umsätze und Vorsteuern korrigierend aufgenommen werden.

Seit dem Wirtschaftsjahr 2018 ist die Umsatzsteuerjahreserklärung bis spätestens zum 31.07. des Folgejahres abzugeben.

2.3. Einkommensteuer

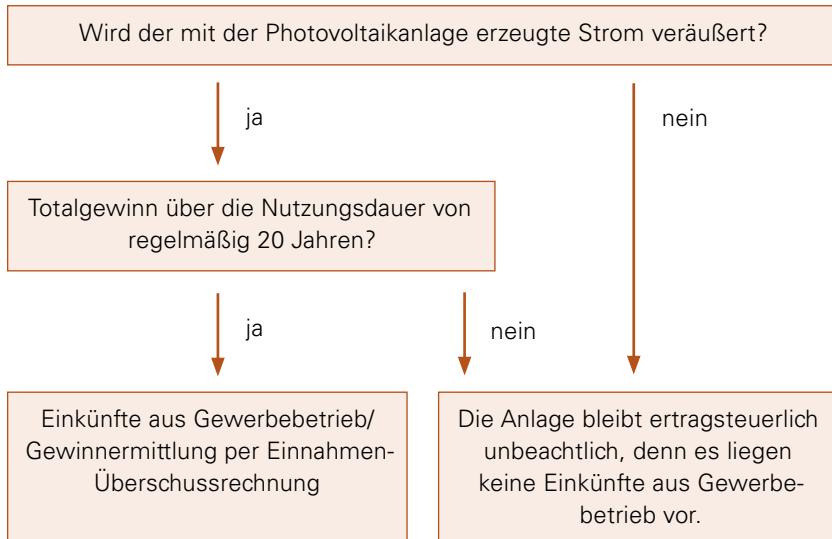
2.3.1 Steuerpflicht

Der durch die Photovoltaikanlage entstehende Gewinn oder Verlust zählt grundsätzlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) und muss im Zuge der Einkommensteuererklärung in der Anlage G (Gewerbebetrieb) eingetragen werden. Ergeben sich aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage in den Anfangsjahren Verluste, können diese steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn aus

der Anlage – über deren gesamte Nutzungsdauer von 20 Jahren gerechnet – voraussichtlich ein (Total-)Gewinn erwirtschaftet wird. Bei denjenigen Anlagen, die bis zum Jahr 2009 installiert wurden, liegt ein solcher (Total-)Gewinn in der Regel vor. Denn bei einer Einspeisevergütung, die (je nach Leistung der Photovoltaikanlage) zwischen 0,33 € und 0,43 € je Kilowattstunde (kWh) liegt, wird es – abgesehen von langfristiger Vollfinanzierung – regelmäßig zu einem Totalgewinn kommen. Durch die fortlaufende Absenkung der Einspeisevergütung für ab dem 1.07.2010 in Betrieb genommene Anlagen kann es künftig dazu kommen, dass trotz eines geringeren Fremdfinanzierungsanteils die Gewinnerzielungsabsicht verneint wird, weil ein Totalgewinn nicht zu erwarten ist. In diesem Fall können die Ausgaben einkommensteuerlich nicht berücksichtigt werden. Gleichzeitig muss dann für die Einnahmen (Einspeisevergütung) auch keine Einkommensteuer entrichtet werden. Bei Photovoltaikanlagen mit Stromspeicher ist aufgrund der zusätzlichen Anschaffungskosten für den Stromspeicher (beispielsweise Batterie oder Akku) im Einzelfall zu prüfen, ob ein Totalgewinn erzielt werden kann.

Die Höhe der Einkommensteuer richtet sich nach den persönlichen Einkommensverhältnissen des Betreibers.

Darstellung der steuerlichen Folgen einer Photovoltaikanlage des Privathaushalts:



2.3.2 Gewinnermittlung

Der tatsächliche Gewinn oder Verlust wird anhand der sogenannten Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) ermittelt. Die Anlage EÜR ist grundsätzlich elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Die elektronische Übermittlung ist grundsätzlich mit allen marktgängigen Steuererklärungsprogrammen möglich. Eine kostenfreie Möglichkeit stellt die Übermittlung über das von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellte Onlineportal „Elster“ dar. Elster steht für Elektronische Steuererklärung (<https://www.elster.de/eportal/start>). Für die Nutzung sind eine Anmeldung und eine einmalige kostenfreie Authentifizierung notwendig. Unter Tz. 2.4 ist exemplarisch dargestellt, wie die Gewinnermittlung erfolgt und welche Posten in der EÜR beim Betrieb einer Photovoltaikanlage erscheinen.

Der Gewinn oder Verlust ermittelt sich durch die Angabe der Summe aller im Kalenderjahr zugeflossenen Betriebseinnahmen aus den Ver-

gütungen für den eingespeisten und gegebenenfalls selbstverbrauchten Strom, vermindert um die im Kalenderjahr abgeflossenen Betriebsausgaben (laufende Kosten, beispielsweise Darlehenszinsen, Versicherungen, Betriebs- und Wartungskosten sowie auch die Abschreibung). Bei den Einnahmen ist auch die Entnahme des selbstverbrauchten Stroms anzusetzen. Der Steuerpflichtige kann sie typisierend mit 0,20 €/ kWh bewerten oder seine tatsächlichen Kosten nachweisen. Aufgrund der stetig fallenden Anschaffungskosten für Photovoltaikanlagen und den geringen Finanzierungskosten wird der Teilwert des selbstverbrauchten Stroms wohl künftig unter dem Betrag von 0,20 € netto liegen.

2.3.3 Abschreibung

Neben den laufenden Kosten ist auch die Abschreibung (AfA) als Betriebsausgabe im Rahmen der Gewinnermittlung abzugsfähig. Photovoltaikanlagen, die auf das Dach aufgesetzt werden, dienen ausschließlich der Stromerzeugung und gelten daher als „Betriebsvorrichtung“. Dies hat zur Folge, dass sie steuerlich zu den beweglichen Wirtschaftsgütern gerechnet werden und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die steuerliche Nutzungsdauer von 20 Jahren in gleichen Jahresbeträgen (jährliche AfA = 5 %) abgeschrieben werden können. Im Jahr der Inbetriebnahme kann die AfA nur zeitanteilig vorgenommen werden, also noch für die verbleibenden Monate des Jahres.

Neben der linearen Abschreibung sind unter bestimmten Voraussetzungen zusätzlich Sonderabschreibungen (§ 7g Abs. 5 EStG) in Höhe von bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglich, die beliebig über die ersten fünf Jahre verteilt werden können.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann bereits vor der eigentlichen Investition ein Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 EStG) gewinnmindernd abgezogen werden. Dadurch können bereits im Jahr vor der

Investition bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten als Betriebsausgaben abgezogen werden. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass tatsächlich die Investitionsabsicht, eine Photovoltaikanlage zu betreiben, besteht. Der Steuerpflichtige kann dies anhand geeigneter Unterlagen, wie beispielsweise Kostenvoranschlägen, Informationsmaterial, konkreten Verhandlungen oder einer verbindlichen Bestellung nachweisen. Sollte die Totalgewinnprognose (Tz. 2.3.1) negativ ausfallen, ist der gewinnmindernd abgezogene Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 EStG).

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch für sogenannte „dachintegrierte Anlagen“ (zum Beispiel in Form von Solardachsteinen, Solardachfolien oder Indach-Solarmodulen). Zur Ermittlung der oben erläuterten Abschreibungsmöglichkeiten müssen in diesen Fällen allerdings die Investitionskosten in die Kosten für eine herkömmliche Dacheindeckung und die Mehrkosten für die Solarstromproduktion aufgeteilt werden, da nur dieser Teil der Mehrkosten über die Abschreibung im Rahmen der Solarstromproduktion begünstigt ist. Ergeben sich hierzu keine Angaben aus der Herstellerrechnung, ist im Einzelfall sachgerecht zu schätzen.

2.3.4 Photovoltaikanlagen mit Stromspeicher

Je nach technischen Gegebenheiten, ist der Stromspeicher entweder als ein eigenständiges Wirtschaftsgut oder gemeinsam mit der Photovoltaikanlage als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu bewerten und abzuschreiben. Weil die Solarmodule einer Photovoltaikanlage Gleichstrom erzeugen, muss neben dem Stromspeicher ein Wechselrichter installiert werden, der den von der Photovoltaikanlage erzeugten Gleichstrom in Wechselstrom umwandelt. Der Wechselstrom kann dann in das öffentliche Stromnetz oder das Haushaltsnetz eingespeist werden.

a. Stromspeicher in Gleichstromkopplung (DC-Kopplung)

Bei einer Neuanlage erfolgt in der Regel eine Installation der Photovoltaikanlage mit einem Stromspeicher in Gleichstromkopplung (sogenannte DC¹-Kopplung). Bei dieser Variante fließt der erzeugte Gleichstrom zuerst in den Stromspeicher und wird erst bei Bedarf über einen Wechselrichter in Wechselstrom umgewandelt, um in das öffentliche Stromnetz oder das Haushaltsnetz eingespeist zu werden. In diesem Fall gehört der Stromspeicher als unselbständiger Bestandteil zu der Gesamtanlage. Stromspeicher und Photovoltaikanlage bilden ein einheitliches Wirtschaftsgut und die Anschaffungskosten sind einheitlich über die 20-jährige Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage abzuschreiben.

Wird eine bestehende Photovoltaikanlage mit einer Gleichstromkopplung ausgerüstet, ist die Batterie eine Erweiterung der Photovoltaikanlage. Die Anschaffungskosten der Batterie werden als nachträgliche Anschaffungskosten zu dem noch vorhandenen Buchwert der Photovoltaikanlage addiert und können über eine (gegebenenfalls neu zu schätzende) Restnutzungsdauer zeitanteilig abgeschrieben werden. Zuvor muss eine neue Totalgewinnprognose erstellt werden, um zu überprüfen, ob durch die zusätzlichen Kosten mit der Photovoltaikanlage langfristig ein Gewinn erzielt werden kann.

b. Nachrüstung einer Photovoltaikanlage mit Stromspeicher

Im Regelfall erfolgt die nachträgliche Ausrüstung einer bestehenden Photovoltaikanlage mit einem Stromspeicher über eine Wechselstromkopplung (AC²-Kopplung) mit einem zweiten Wechselrichter. In diesen Fällen ist der Stromspeicher ein selbständiges Wirtschaftsgut.

¹ direct current= Gleichstrom

² alternating current= Wechselstrom

Der nachträglich eingebaute Stromspeicher mit Wechselstromkopplung bezweckt, den erzeugten Solarstrom, in größeren Mengen als vorher, selbst verbrauchen zu können. In das öffentliche Netz wird der gespeicherte Strom nicht eingespeist. Da der Stromspeicher selbst beziehungsweise die gespeicherte Energie nicht unternehmerisch genutzt werden, gehört der Batteriespeicher zum notwendigen Privatvermögen. Die Kosten für den Stromspeicher und die Zusatzkomponenten sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Wurde der Stromspeicher vor dem 01.01.2019 angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt, besteht – aus Vertrauensschutzgründen – ein Wahlrecht, den Stromspeicher als einheitliches Wirtschaftsgut zusammen mit der Photovoltaikanlage abzuschreiben. Dieses Wahlrecht ist gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuererklärung beziehungsweise der Feststellungserklärung spätestens für den Veranlagungszeitraum 2018 ausdrücklich oder durch Weiterführung der bisherigen Vorgehensweise im Rahmen der Steuererklärung des Anlagenbetreibers konkludent auszuüben.

2.3.5 Aufzeichnungspflichten

Sämtliche Belege, die die Photovoltaikanlage betreffen, müssen zehn Jahre lang aufbewahrt werden.

2.4 Zusammenfassende Beispiele

Beispiel 1: Grundbeispiel Photovoltaikanlage

A ging mit ihrer Photovoltaikanlage (PVA) mit einer Anschlussleistung in Höhe von 7,68 Kilowatt-Peak (kWp) auf dem Dach ihres selbst genutzten Einfamilienhauses sofort nach der Montage im Januar 2018

ans Netz. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 11.500 € netto (Vorsteuer: 2.185 €). Im Jahr 2018 hat A 7.680 kWh Solarstrom produziert. Zu 40 % (entspricht 3.072 kWh) wurde der Strom selbst genutzt. A bezieht den restlichen Strom von einem Energieversorgungsunternehmen. Der Strompreis einschließlich des anteiligen Grundpreises beträgt 17 ct / kWh. Die restlichen 60 % des erzeugten Stroms werden ins Netz eingespeist. Die Vergütung beträgt 12,20 ct / kWh.

Die PVA wurde mit einem Darlehen in Höhe von 11.500 € finanziert. Nach zwei tilgungsfreien Jahren beginnt A die Anlage abzubezahlen. Der Zinssatz beträgt 2,5 % je Jahr für die Laufzeit von zehn Jahren. Im Jahr 2018 fielen Schuldzinsen in Höhe von 287,50 € an. Die gesamten Zinsen für die Darlehenslaufzeit betragen 1.505,00 €.

A hatte die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten in Höhe von 2.185 € in der Voranmeldung für Januar 2018 geltend gemacht. Sie wurde ihr vom Finanzamt im Februar 2018 erstattet.

Im Veranlagungszeitraum 2018 hat A aufgrund der Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Januar bis November 2018 einen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von insgesamt 191,77 € gezahlt. Die Umsatzsteuer für Dezember entrichtete sie im Januar 2019.

Frage Wie sehen die Prüfungen der Gewinnerzielungsabsicht, die Einnahmeüberschussrechnung und die Umsatzsteuerermittlung für 2018 aus?

Gewinnerzielungsabsicht (sogenannter Liebhabereitest, vereinfachte Berechnung)

Totalgewinnprognose			
Nennleistung der Anlage			7,68 kWp
Geschätzter jährlicher Ertrag je kWp (ohne Leistungsabfall) ³			7.680 kWh
Garantierte Einspeisevergütung (pro kWh)			0,1220 €
Betriebseinnahmen			
Resultierende Vergütung 7,68 kWp x 1.000 kWh x 60 %	x 0,1220 €	x 20 Jahre =	11.243,52 €
Eigenverbrauch 7,68 kWp x 1.000 kWh x 40 %	x 0,1123 € (Selbstkosten)	x 20 Jahre =	5.203,97 €
Summe der Betriebseinnahmen			16.446,49 €

Betriebsausgaben	
Anschaffungskosten	11.500,00 €
Schuldzinsen (10 Jahre)	1.505,00 €
Summe der Betriebsausgaben (für die Erzeugung von 7.680 kWh x 20 Jahre = 153.600 kWh Strom / entspricht Selbstkosten von 0,0847 € / kWh)	13.005,00 €
Totalgewinn	3.441,49 €

Da der Liebhabereitest zu einem positiven Ergebnis führt, ist von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Die Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung anzusetzen.

³ auf der Grundlage einer Sonneneinstrahlung von 1.000 kWh

Umsatzsteuer 2018

A nimmt die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG nicht in Anspruch.

- Ermittlung der auf den eingespeisten Strom entfallenden Umsatzsteuer:

$$7.680 \text{ kWh} \times 60 \% = 4.608 \text{ kWh}$$

$$4.608 \text{ kWh} \times 0,1220 \text{ € / kWh (Einspeisevergütung)} = 562,18 \text{ €}$$

$$562,18 \text{ €} \times 19 \% = 106,81 \text{ €}$$

- Ermittlung der auf die unentgeltliche Wertabgabe entfallenden Umsatzsteuer:

$$7.680 \text{ kWh} \times 40 \% = 3.072 \text{ kWh}$$

$$3.072 \text{ kWh} \times 0,17 \text{ € / kWh (Einkaufspreis)} = 522,24 \text{ €}$$

$$522,24 \text{ €} \times 19 \% = 99,23 \text{ €}$$

Für das Jahr 2018 sind damit insgesamt (106,81 € + 99,23 € =) 206,04 € an Umsatzsteuer zu entrichten. Davon entfallen auf das Jahr 2018 (Januar bis November = 11/12 =) 188,87 €. Die Umsatzsteuer für Dezember wurde im Januar 2019 gezahlt.

- Abziehbare Vorsteuer:

Vorsteuer aus den Anschaffungskosten: 2.185 €

- Umsatzsteuerjahreserklärung 2018:

Für das Jahr 2018 ergibt sich damit für die Umsatzsteuerjahreserklärung:

Umsatzsteuer	206,04 €
abzüglich gezahlte Vorsteuer	2.185,00 €
Erstattungsanspruch	1.978,96 €
abzüglich USt-Voranmeldungen Januar bis Dezember 2018	1.978,96 €
Nachzahlung/Erstattung	0,00 €

Einkommensteuer; Einnahmeüberschussrechnung 2018

- Kosten pro kWh (für die Ermittlung des Selbstverbrauchs):

Abschreibung: 5 % ($\frac{1}{20}$) von 11.500 € = 575,00 €

Schuldzinsen 2018 287,50 €

Summe 862,50 €

tatsächliche Kosten pro kWh: 862,50 € / 7.680 kWh = 0,1123 € / kWh

(alternativ: typisierend 0,20 € / kWh)

- Gewinnermittlung; Einnahmeüberschussrechnung:

Einnahmen:

Einspeisevergütung (Zufluss im Kalenderjahr 2018) 562,18 €

Selbstverbrauch: 3.072 kWh x 0,1123 € / kWh

(tatsächliche Kosten) = 344,99 €

Erstattung der Vorsteuer aus der Anschaffung 2.185,00 €

erhaltene Umsatzsteuer aus Einspeisung 106,81 €

Summe 3.198,98 €

Ausgaben:

Abschreibung: 5 % ($\frac{1}{20}$) von 11.500 € = 575,00 €

Schuldzinsen 287,50 €

bezahlte Vorsteuer 2.185,00 €

an Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer 188,87 €

Summe 3.236,37 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2018 (Verlust): - 37,39 €

Beispiel 2: PVA mit Stromspeicher DC⁴-Kopplung

A erwarb am 01.01.2018 (= Datum der Inbetriebnahme) eine PVA mit einer Leistung von 5 kWp und einem Stromspeicher mit 6,5 kWh nutzbarer Kapazität. Die Kosten für die Anlage liegen bei 19.000 € (netto) und werden über das entsprechende KfW-Programm vollständig finanziert. Während der 10-jährigen Darlehenslaufzeit fallen Zinszahlungen in Höhe von 1.868 € an. Der Tilgungszuschuss beträgt vorliegend 2.000 € und wird im Jahr 2018 auf die Darlehensschuld von A angerechnet. Zusätzlich fallen noch jährliche Aufwendungen für die Versicherung in Höhe von 60 € an. Nach den Berechnungen des A beträgt der Eigenverbrauch voraussichtlich 60 %.

Gewinnerzielungsabsicht

(sogenannter Liebhabereitest, vereinfachte Berechnung)

Totalgewinnprognose			
Nennleistung der Anlage			5,0 kWp
Geschätzter jährlicher Ertrag je kWp (ohne Leistungsabfall) ⁵			5.000 kWh
Garantierte Einspeisevergütung (pro kWh)			0,1220 €
Betriebseinnahmen			
Resultierende Vergütung 5 kWp x 1.000 kWh x 40 %	x 0,1220 €	x 20 Jahre =	4.880 €
Eigenverbrauch 5 kWp x 1.000 kWh x 60 %	x 0,2006 € (Selbstkosten)	x 20 Jahre =	12.036 €
Summe der Betriebseinnahmen			16.916 €

⁴ direct current = Gleichstrom

⁵ auf der Grundlage einer Sonneneinstrahlung von 1.000 kWh

Betriebsausgaben			
Versicherungsprämie	60 €	x 20 Jahre	1.200 €
Anschaffungskosten (abzgl. Zuschuss)			17.000 €
Schuldzinsen			1.868 €
Summe der Betriebsausgaben			20.068 €
(für die Erzeugung von 5.000 kWh x 20 Jahre = 100.000 kWh Strom / entspricht Selbstkosten von 0,2006 € / kWh)			
Totalverlust			./. 3.152 €

Da die PVA aufgrund der hohen Kosten des Stromspeichers keinen Totalgewinn erzielen kann, sind die Einkünfte aus der PVA einkommensteuerlich als Liebhaberei unbeachtlich. Die Aufwendungen für die PVA können steuerlich ebenfalls nicht geltend gemacht werden. Allerdings kann aufgrund sinkender Preise für den Batteriespeicher, hoher Zuschüsse und niedriger Zinssätze mittlerweile auch bei PVA mit Batteriespeicher ein Totalgewinn erzielbar sein.

Umsatzsteuer

Die für die ertragsteuerliche Behandlung der Einkünfte maßgebliche Abgrenzung zur sogenannten Liebhaberei ist für die Umsatzsteuer nicht relevant. Die Vorschrift des § 2 Absatz 1 Satz 3 UStG bestimmt nämlich, dass es für die Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerrechtlichen Sinne nicht darauf ankommt, ob eine Absicht, Gewinn zu erzielen, anzunehmen ist. Das bedeutet aus umsatzsteuerlicher Sicht, dass auch für Liebhabereibetriebe im Sinne der Einkommensteuer die Umsatzsteuer ohne weitere Besonderheiten abzuführen ist und der Vorsteuerabzug sich nach den allgemeinen Regeln richtet (vergleiche hierzu die Ausführungen unter 2.2.1 und 2.2.2).

Beachte Wird bei diesem Beispiel die Option zur Regelbesteuerung nicht genutzt (kein Vorsteuerabzug bei der Anschaffung) und die Kleinunternehmerregelung angewandt, dann ist für diese Anlage weder Umsatzsteuer noch Einkommensteuer abzuführen.

Beispiel 3: Nachrüstung einer PVA mit Stromspeicher

A erwarb am 01.09.2015 (= Datum der Inbetriebnahme) eine PVA mit einer Leistung von 5 kWp. Die Kosten für die Anlage liegen bei 7.200 € (netto) und werden über das entsprechende KfW-Programm vollständig finanziert. Während der 10-jährigen Darlehenslaufzeit fallen Zinszahlungen in Höhe von 1.800 € an. Zusätzlich fallen noch jährliche Aufwendungen für die Versicherung in Höhe von 60 € an. Nach den Berechnungen des A beträgt der Eigenverbrauch voraussichtlich 60 %. Am 01.03.2018 wird ein Stromspeicher mit AC⁶-Kopplung nachgerüstet, der allein der Zwischenspeicherung des selbsterzeugten Stroms zur anschließenden privaten Verwendung des Stroms dient (Kosten 5.000 €).

Einkünfteerzielungsabsicht

(sogenannter Liebhabereitest, vereinfachte Berechnung)

Totalgewinnprognose			
Nennleistung der Anlage			5,0 kWp
Geschätzter jährlicher Ertrag je kWp (ohne Leistungsabfall) ⁷			5.000 kWh
Garantierte Einspeisevergütung (pro kWh)			0,1231 €
Betriebseinnahmen			
Resultierende Vergütung 5 kWp x 1.000 kWh x 40 %	x 0,1231 €	x 20 Jahre =	4.924 €
Eigenverbrauch 5 kWp x 1.000 kWh x 60 %	x 0,102 € (Selbstkosten)	x 20 Jahre =	6.120 €
Summe der Betriebseinnahmen			11.044 €

⁶ alternating current= Wechselstrom

⁷ auf der Grundlage einer Sonneneinstrahlung von 1.000 kWh

Betriebsausgaben			
Versicherungsprämie	60 €	x 20 Jahre	1.200 €
Anschaffungskosten			7.200 €
Schuldzinsen			1.800 €
Summe der Betriebsausgaben (für die Erzeugung von 5.000 kWh x 20 Jahre = 100.000 kWh Strom / entspricht Selbstkosten von 0,102 € / kWh)			10.200 €
Totalgewinn			844 €

Da die Kosten für den privaten Stromspeicher nicht in die Prognose einzubeziehen sind, ergibt sich ein Totalgewinn. Die Anlaufverluste und die späteren Gewinne sind daher in vollem Umfang als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG anzusetzen.

Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerliche Behandlung richtet sich nach den allgemeinen Regeln, wie unter 2.2 ausgeführt.

2.5 Gewerbesteuer

Für den Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines selbst genutzten Gebäudes ist keine Gewerbeanzeige nach § 14 der Gewerbeordnung bei der Gemeindeverwaltung abzugeben. Denn aus der Sicht des Gewerberechts wird eine solche Tätigkeit als „Verwaltung eigenen Vermögens“ und damit nicht als Ausübung eines Gewerbes im Sinne des Gewerberechts angesehen. Da der Betreiber der Photovoltaikanlage regelmäßig nur einen Vertragspartner – den Energieversorger – hat, besteht auch kein Bedarf nach einer gewerberechtlichen Überwachung. Auch wenn das Gebäude vermietet ist, ist eine Gewerbeanzeige nicht erforderlich.

Ein Gewerbebetrieb im Sinne des Steuerrechts liegt jedoch grundsätzlich vor (vergleiche 2.3.1). Der Betrieb einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt ist aber von der Gewerbesteuer nach dem Gewerbesteuergesetz befreit (§ 3 Nr. 32 Gewerbesteuergesetz).

2.6 Grunderwerbsteuer

Bei der Veräußerung eines Grundstücks stellt sich die Frage, ob der Kaufpreisanteil für eine auf dem Grundstück beziehungsweise dem Gebäude vorhandene Photovoltaikanlage der Grunderwerbsteuer unterliegt. Hier ist zu unterscheiden:

- Dient der erzeugte Strom ausschließlich der Eigenversorgung, wird der auf die Photovoltaikanlage entfallende Kaufpreisanteil in die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mit einbezogen.
- Wird der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom im Rahmen eines Gewerbebetriebs auch an einen Energieversorger geliefert, ist die Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung einzustufen. Sie gehört damit nicht zum Grundstück; der auf sie entfallende Kaufpreisanteil wird nicht mit Grunderwerbsteuer belastet.
- 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 zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung.

2.7 Steuerabzug bei Bauleistungen

Die Installation einer Photovoltaikanlage an oder auf einem Gebäude stellt eine Bauleistung im Sinne des § 48 EStG dar. Auch die Aufstel-

lung einer Freilandphotovoltaikanlage kann den Bauleistungsbegriff des § 48 EStG erfüllen. Darüber hinaus sind auch Reparaturen an bestehenden Photovoltaikanlagen sowie Änderungen oder die Beseitigung der Anlage als Bauleistungen anzusehen.

Nach § 48 Abs. 1 EStG müssen unternehmerisch tätige Empfänger von Bauleistungen grundsätzlich einen Steuerabzug von 15 % der Bau-
summe (Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer) einbehalten und für Rechnung des leistenden Unternehmers (hierunter fallen insbesondere Bau- und Handwerksunternehmen) an das Finanzamt abführen. Wird der durch eine Photovoltaikanlage erzeugte Strom ganz oder teilweise veräußert, ist der Anlagenbetreiber als Unternehmer anzusehen, auch wenn er darüber hinaus keine weitere unternehmerische Tätigkeit ausübt. Die Abzugsverpflichtung besteht auch für umsatzsteuerliche Kleinunternehmer im Sinne von § 19 UStG. Die sogenannte Bauabzugssteuer müssen somit grundsätzlich auch die Anlagenbetreiber von Photovoltaikanlagen einbehalten, ungeachtet ihrer Gewinnsituation.

Diese Pflicht zum Steuerabzug besteht jedoch nicht, wenn der leistende Unternehmer eine gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG des für ihn zuständigen Finanzamtes in Kopie vorlegt. Als Bauherr einer Photovoltaikanlage oder als späterer Anlagenbetreiber sollten Sie daher darauf achten, spätestens im Zeitpunkt der Bezahlung der jeweiligen Rechnungen eine gültige Freistellungsbescheinigung von allen leistenden Unternehmen vorliegen zu haben.

Sollte durch den leistenden Bauunternehmer oder Handwerker keine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorgelegt worden sein, ist durch den Anlagenbetreiber der Bauabzugssteuerabzug auch dann nicht vorzunehmen, wenn die Gesamtleistung (Rechnungssumme pro leistendem Unternehmen) im laufenden Kalenderjahr eine Bagatellgrenze von 5.000 € nicht übersteigt.

3. Erwerb und Betrieb von Blockheizkraftwerken (BHKW unter 100 kW)

3.1 Erster Kontakt mit dem Finanzamt

Die mit Hilfe von Blockheizkraftwerken (BHKW) erzeugte Energie kann sowohl dem Selbstverbrauch dienen als auch veräußert werden. Soweit Energie veräußert wird, liegt aus steuerlicher Sicht grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit und im Einzelfall auch eine gewerbliche Tätigkeit vor.

Speist der Betreiber eines BHKW den erzeugten Strom oder die erzeugte Wärme ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Strom- oder Wärmenetz (Netz) ein, dient diese BHKW-Anlage der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Energieerzeugung. Eine solche Tätigkeit begründet – unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage – die Unternehmereigenschaft des Betreibers. Dabei ist von einer unternehmerischen Tätigkeit nicht nur dann auszugehen, wenn das BHKW mit dem allgemeinen Strom- oder Wärmenetz verbunden ist, sondern auch dann, wenn die Energie mittels eines dezentralen Netzes an Dritte geliefert wird.

Die Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit hat der Anlagenbetreiber seinem örtlich zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats anzuzeigen. Dieses versendet dann einen Fragebogen zur steuerlichen Erfassung, in welchem neben den persönlichen Daten im Wesentlichen die Art und die voraussichtliche Höhe der Einnahmen beziehungsweise des erwarteten Gewinns erfragt werden. Auf Basis dieser Daten prüft das Finanzamt, ob Steuervorauszahlungen zu leisten und welche Steuererklärungen beziehungsweise Voranmeldungen künftig abzugeben sind.

Am einfachsten kann der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung im Dienstleistungsportal der Steuerverwaltung ELSTER – Ihr Online-Finanzamt unter www.elster.de ausgefüllt und elektronisch übermittelt werden. Sofern bereits ein Benutzerkonto bestehen sollte, kann dieses genutzt werden. Eine Registrierung wird spätestens für die elektronische Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahressteuererklärungen benötigt.

Auch bei Nutzung anderer kommerzieller oder frei erhältlicher Steuerprogramme wird zur elektronischen Datenübermittlung eine ELSTER-Registrierung benötigt. Alternativ finden Sie den Fragebogen auf der Homepage des Formular-Management-Systems der Bundesfinanzverwaltung unter <https://www.formulare-bfinv.de>.

Die Zuteilung der Steuernummer und eine umsatzsteuerliche Erfassung beim Finanzamt können grundsätzlich erst dann erfolgen, wenn der ausgefüllte Fragebogen übermittelt und die erforderlichen Unterlagen eingereicht wurden.

Wenn über den Fragebogen auch die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) beantragt wurde, teilt das Bundeszentralamt für Steuern die USt-IdNr. nach der umsatzsteuerlichen Erfassung beim Finanzamt mit.

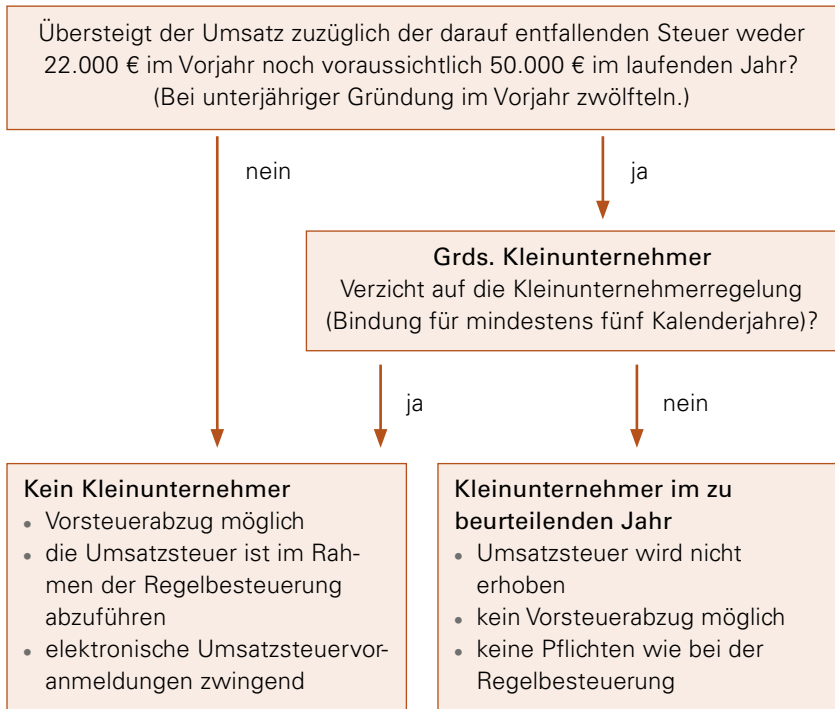
3.2 Umsatzsteuer

3.2.1 Umsatzsteuerpflicht

Umsätze aus dem Betrieb von BHKW unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die vom Betreiber der Anlage gewählte Besteuerungsform (Regelbesteuerung oder Kleinunternehmerregelung im Sinne von § 19 UStG) hat entscheidenden Einfluss auf die Umsatzbesteuerung.

Informationen zur gewählten Besteuerungsform benötigt neben dem Finanzamt auch der jeweilige Netzbetreiber, um gegenüber dem Anlagenbetreiber durch zutreffende Gutschriften abrechnen zu können.

Die grundlegenden Möglichkeiten als vereinfachtes Schaubild:



3.2.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Nichterhebung der Steuer (Kleinunternehmerregelung)

Der Anlagenbetreiber kann als Kleinunternehmer nach § 19 UStG behandelt werden, wenn die Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 22.000 € betragen und im Folgejahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während

eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen. Sind die Grenzen nicht überschritten, wird auf die Umsätze keine Umsatzsteuer erhoben. Hierfür ist allerdings Voraussetzung, dass der Anlagenbetreiber keine Rechnungen oder das Energieversorgungsunternehmen keine Gutschrift mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt. Entsprechend erhält der Anlagenbetreiber aber auch keinen Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des BHKW oder sonstigen Eingangsrechnungen.

Um die Umsatzgrenzen überprüfen zu können, benötigt das Finanzamt eine individuelle Prognoseberechnung, die vom Betreiber im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung vorzunehmen ist.

Beachte Wird die Umsatzsteuer in der Rechnung (oder Gutschrift) offen ausgewiesen, ist diese durch den Anlagenbetreiber zwingend an das Finanzamt abzuführen, auch wenn die Umsatzgrenzen der Kleinunternehmerregelung nicht überschritten wurden.

3.2.3 Option zur Regelbesteuerung

Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann die vom Verkäufer des BHKW (vor allem aus Anschaffungs- und Herstellungskosten) in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer vom Finanzamt erstattet werden. Anlagenbetreiber haben daher die Möglichkeit, auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten und die Regelbesteuerung zu wählen. In diesem Fall erstattet das Finanzamt die Vorsteuer unter bestimmten Voraussetzungen. Entscheidend dafür ist insbesondere, wie der Anlagenbetreiber die erzeugte Energie verwendet.

Der Anlagenbetreiber wird, wenn er sich für die Regelbesteuerung entscheidet, steuerlich wie jeder andere Unternehmer behandelt. Er muss die aus der Lieferung an das Energieversorgungsunternehmen oder

andere Dritte entstehende Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Zudem hat er unter Umständen einen Eigenverbrauch zu versteuern. Übt der Anlagenbetreiber die Option zur Regelbesteuerung aus, ist er hieran für mindestens fünf Jahre gebunden. Danach kann er die Option zur Regelbesteuerung nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen. Die Option kann bereits im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erklärt werden.

3.2.4 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung

Für die Lieferung der erzeugten Energie entsteht die Umsatzsteuer in Höhe von derzeit 19 %. Die vom Netzbetreiber gezahlte Einspeisevergütung oder sonstige Zahlungen von dritter Seite sind das Entgelt und damit die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Lieferungen des Anlagenbetreibers. Je nach Art und Nutzung der gewonnenen Energie sind allerdings einige Besonderheiten zu beachten:

a. Erzeugung von Strom

Vermarktung an einen Netzbetreiber (zum Verkauf an der Strombörse)

Wird der erzeugte Strom in das vorgelagerte Verteilnetz eingespeist, besteht das Entgelt und damit die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage in dem vom Stromnetzbetreiber zu zahlenden üblichen Preis. Dieser ist der an der Leipziger Strombörse European Energy Exchange (EEX) erzielte durchschnittliche Preis des Baseload-Stroms des vorangegangenen Quartals.

Wird das BHKW mit Biomasse betrieben und entsprechend nach dem Gesetz für den Ausbau erneuerbarer Energien (EEG) gefördert, zählt auch diese Förderung zum umsatzsteuerlichen Entgelt. Dabei ist die Einspeisevergütung ein Nettobetrag. Die Umsatzsteuer wird vom Netzbetreiber zusätzlich vergütet.

Zudem zählen zum umsatzsteuerlichen Entgelt auch die vom Stromnetzbetreiber gezahlten Entgelte für die dezentrale Einspeisung (ehemals vermiedene Nutzungsentgelte (vNE)), KWK-Zuschläge sowie für Bestandsanlagen ein sogenannte KWK-Bonus.

Direktvermarktung

Wird das BHKW ausschließlich mit erneuerbaren Energien betrieben (beispielsweise Biogas) und vermarktet der Anlagenbetreiber den selbst erzeugten Strom direkt (zum Beispiel durch Lieferung an einen Stromhändler oder -versorger), liegt der erzielbare Marktpreis in der Regel unter der Einspeisevergütung nach dem EEG. Zum Ausgleich erhält der Anlagenbetreiber vom Einspeisenetzbetreiber daher eine Marktprämie sowie eine Flexibilitätsprämie. Bei den Prämien handelt es sich um echte, nichtsteuerbare Zuschüsse. Der Anteil des Entgelts, der sich aus dem unter der Einspeisevergütung erzielten Marktpreis zusammensetzt, muss hingegen versteuert werden.

Direktverbrauch (dezentraler Stromverbrauch durch den Anlagenbetreiber oder Dritte)

Wird erzeugter Strom vom Anlagenbetreiber selbst oder von Dritten (beispielsweise Mietern) verbraucht und wird der Verbrauch nach dem EEG oder durch einen KWK-Zuschlag vergütet, werden für die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage zwei Lieferungen unterstellt: Zunächst wird unterstellt, dass der gesamte Strom in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird (sogenannte fiktive Hinlieferung). Soweit der Strom selbst oder durch Dritte verbraucht wird, wird zudem eine Lieferung des Netzbetreibers zurück an den Anlagenbetreiber angenommen (sogenannte fiktive Rücklieferung).

Zum umsatzsteuerlichen Entgelt der (fiktiven) Hinlieferung des Anlagenbetreibers gehört der vom Netzbetreiber gezahlte Preis beziehungsweise der EEX-Referenzpreis, die vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge nach dem KWKG sowie gegebenenfalls die vNE. Das Ent-

gelt für die (fiktive) Rücklieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber entspricht der Bemessungsgrundlage der Hinlieferung ohne Berücksichtigung der vom Netzbetreiber nach dem KWKG zu zahlenden Zuschläge.

Beispiel

Lieferung 1:

Bemessungsgrundlage der Hinlieferung des Anlagenbetreibers:

EEX-Referenzpreis	5,26 Ct / kWh
Vermiedene Netznutzungsentgelte (vNE)	0,10 Ct / kWh
KWK-Zuschlag	4,00 Ct / kWh
Summe der Entgelte = Bemessungsgrundlage USt	9,36 Ct / kWh

Bei Option zur Regelbesteuerung (vergleiche Seite 8) ist die Summe der Entgelte ein Nettobetrag, sodass der Netzbetreiber diesen zzgl. 19 % Umsatzsteuer vergütet. Der Anlagenbetreiber hat die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt anzumelden und abzuführen. Ist der Anlagenbetreiber Kleinunternehmer, bleibt es bei der Summe der Entgelte ohne Umsatzsteuer.

Lieferung 2:

Bemessungsgrundlage der (fiktiven) Rücklieferung des Netzbetreibers:

EEX-Referenzpreis	5,26 Ct / kWh
Vermiedene Netznutzungsentgelte (vNE)	0,10 Ct / kWh
Summe der Entgelte = Bemessungsgrundlage USt	5,36 Ct / kWh

Der Netzbetreiber unterliegt grundsätzlich der Regelbesteuerung. Er hat die Summe der Entgelte zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Ist der Anlagenbetreiber Kleinunternehmer, kann er aus der (fiktiven) Rücklieferung keine Vorsteuer geltend machen und ist in Höhe von 19 % der Summe der Entgelte definitiv belastet.

Gesetzliche Neuerungen zu Übertragungsnetzentgelten

Mit dem am 22.07.2017 in Kraft getretenen Gesetz zur Modernisierung der Netzentgeltstruktur (Netzentgeltmodernisierungsgesetz, kurz NEMoG) wird die Höhe der Übertragungsnetzentgelte schrittweise vereinheitlicht und das Privileg der vermiedenen Netzentgelte abgeschmolzen.

Die Vereinheitlichung der Übertragungsnetzentgelte erfolgt in fünf Stufen, beginnend am 01.01.2019. Ab dem 01.01.2023 sind die Entgelte für die Übertragungsnetze überall in Deutschland dann gleich hoch. Derzeit machen sie knapp 25 Prozent der Gesamtkosten der Stromnetze aus.

Darüber hinaus werden die Berechnungsgrundlagen für vermiedene Netzentgelte bei allen Bestandsanlagen an die aktuelle Situation angepasst und ab 2018 auf dem Niveau des Jahres 2016 eingefroren. Bei der weiteren Abschmelzung wird unterschieden zwischen den volatilen (Sonne, Wind) und den steuerbaren Erzeugungsanlagen (beispielsweise KWK-Anlagen, Brennstoffzelle). Bei volatilen Anlagen werden die vermiedenen Netzentgelte für Neuanlagen ab 2018 komplett abgeschafft und für Bestandsanlagen ab 2018 in drei Schritten vollständig abgeschmolzen. Betreiber von steuerbaren Anlagen erhalten ab 2023 keine Zahlungen aus vermiedenen Netzentgelten mehr.

b. Erzeugung von Wärme

Selbstnutzung und unentgeltliche Wärmeabgabe an Dritte

Verwendet der Anlagenbetreiber selbst erzeugte Wärme für nichtunternehmerische Zwecke (beispielsweise Eigenverbrauch), handelt es sich um eine sogenannte unentgeltliche Wertabgabe. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage richtet sich danach, ob ein Anschluss der Anlage an ein Fernwärmenetz besteht. Besteht ein Fernwärmeanschluss, ist Bemessungsgrundlage der (fiktive) Einkaufspreis für von einem Energieversorgungsunternehmen produzierte Wärme.

Besteht kein Anschluss an ein Fernwärmenetz, sind die Selbstkosten anzusetzen. Die Selbstkosten umfassen neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auch die laufenden Aufwendungen, wie zum Beispiel die Energieträgerkosten zur Befuerung der Anlage (beispielsweise für Erdgas) die Aufwendungen zur Finanzierung der Anlage oder Versicherungsbeiträge. Wird das BHKW mit Gas aus einer eige-

nen Biogasanlage betrieben, gehören die Produktionskosten des Biogases ebenfalls zu den Selbstkosten. Die Selbstkosten sind im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energie in kWh aufzuteilen (sogenannte energetische Aufteilungsmethode).

Aus Vereinfachungsgründen kann der Anlagenbetreiber anstelle der Selbstkosten den bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis des jeweiligen Vorjahres auf Basis der jährlichen Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (sogenannte Energiedaten) als Bemessungsgrundlage ansetzen.

Entgeltliche Wärmelieferung an Dritte

Wird die erzeugte Wärme an Dritte geliefert, ist umsatzsteuerliches Entgelt und Bemessungsgrundlage grundsätzlich das mit dem Dritten vereinbarte Entgelt.

Handelt es sich bei dem Abnehmer der Wärme um eine nahestehende Person (wie Familienangehörige) und ist das vereinbarte Entgelt geringer als die Selbstkosten zum Zeitpunkt des Umsatzes beziehungsweise der durchschnittliche Fernwärmepreis des jeweiligen Vorjahres, werden die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage durch das Finanzamt angesetzt. Die Selbstkosten dürfen nicht höher sein als das marktübliche Entgelt.

c. Strom- oder Wärmelieferung durch Vermieter an Mieter

Liefert der Anlagenbetreiber als Vermieter an seine Mieter Strom und/oder Wärme, handelt es sich bei diesen Lieferungen in der Regel um Nebenleistungen zur steuerfreien Überlassung von Wohnraum mit der Folge, dass auch diese Lieferungen steuerfrei sind. Die gesetzliche Grundlage bietet § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG. Ein entsprechender Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- beziehungsweise Betriebskosten des BHKW scheidet daher aus. Ausnahmsweise kann eine selbstän-

dige (steuerpflichtige) Hauptleistung – mit entsprechendem Vorsteuerabzug – vorliegen, wenn der Vermieter mit dem Mieter zusätzlich zum Mietvertrag einen separaten Stromlieferungsvertrag abgeschlossen hat.

Für Wohnungseigentümergeinschaften ist die Lieferung von Wärme an ihre Mitglieder gemäß § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei.

3.2.5 Besteuerungsverfahren

Grundsätzlich wird die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten berechnet. Die Umsätze sind daher in dem Voranmeldungszeitraum zu erklären, in dem die Leistung erbracht wurde, also beispielsweise in dem Monat, in dem die Energie eingespeist wurde.

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten (Antragstellung ist formlos oder im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung möglich), dass ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im Jahr der Betriebseröffnung nicht mehr als 600.000 € beträgt, die Umsatzsteuer nicht nach vereinbarten, sondern nach vereinnahmten Entgelten berechnet (Ist-Versteuerung). Die Umsätze sind dann erst für den Voranmeldungszeitraum anzumelden, in dem der Zahlungseingang erfolgt.

3.2.6 Unternehmensvermögen

Wird die erzeugte elektrische oder thermische Energie insgesamt unternehmerisch verwendet, ist das BHKW vollumfänglich Unternehmensvermögen. Dabei stellt das gesamte BHKW einen einheitlichen Gegenstand dar.

Wird jedoch die elektrische oder thermische Energie auch für unternehmensfremde Zwecke genutzt (beispielsweise Eigenverbrauch für

das selbst genutzte Wohnhaus) und beträgt die unternehmerische Nutzung mindestens 10 %, hat der Anlagenbetreiber ein Wahlrecht, ob er das BHKW insgesamt, im Umfang der unternehmerischen Nutzung oder gar nicht dem Unternehmen zuordnet.

Ist eine Zuordnungsentscheidung notwendig, erfolgt diese konkludent regelmäßig durch den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Voranmeldungszeitraum des Bezugs der Anlage, spätestens aber mit dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuerjahreserklärung. Wurde die Anlage nicht bis zum 31.07. des der Anschaffung folgenden Kalenderjahres dem Unternehmensvermögen zugeordnet, ist ein Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt nicht mehr möglich.

3.2.7 Vorsteuerabzug

Für den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des BHKW ist die Einstufung als Unternehmensvermögen entscheidend. Ein vollständiger Vorsteuerabzug kommt daher nur in Betracht, wenn die Anlage insgesamt dem Unternehmen zugeordnet wird.

Die (anteilige) Verwendung der elektrischen oder thermischen Energie für unternehmensfremde Zwecke (beispielsweise Eigenverbrauch für das selbst genutzte Wohnhaus, Nutzung für private Zwecke eines Gesellschafters) führt nicht zu einer (anteiligen) Aufteilung des Vorsteuerabzugs. Als Ausgleich für die volle Zuordnung und damit den vollen Vorsteuerabzug wird der selbst verbrauchte Strom als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterworfen (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG).

Beispiel

A (kein Kleinunternehmer) schafft ein BHKW an und beabsichtigt, einen Teil des erzeugten Stromes bzw. der Wärme (mehr als 10%) in das öffentliche Verteilernetz einzuspeisen und den Rest privat zu verbrauchen. Dadurch dass A Erstattung der gesamten Vorsteuer aus den Anschaffungskosten gegenüber dem Finanzamt geltend macht, ist die vollständige Zuordnung des BHKW zum Unternehmensvermögen dokumentiert. Für die privat verbrauchte Energie (Strom und/oder Wärme) ist nunmehr Umsatzsteuer zu zahlen.

Wird die elektrische oder thermische Energie teilweise für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist die Vorsteuer aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten und den laufenden Verbrauchskosten der Anlage nur zum Teil abzugsfähig. Eine Verwendung für derartige Ausschlussumsätze liegt zum Beispiel vor bei:

- der unmittelbaren Lieferung von erzeugter Wärme an den Mieter als Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung,
- der Verwendung für eigene steuerfrei Umsätze (beispielsweise Arztpraxis) oder
- der Verwendung für einen der Pauschalbesteuerung des § 24 UStG unterliegenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuer bei steuerfreien Ausschlussumsätzen gemäß § 15 Abs. 4 UStG ist das Verhältnis der jeweils erzeugten Energiemengen in Kilowattstunden (kWh).

Beachte Der Vorsteuerabzug kann grundsätzlich nur gewährt werden, wenn der Auftraggeber und Rechnungsempfänger für das BHKW mit dem Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens identisch ist. Eine nachträgliche Rechnungsberichterstattung durch den das BHKW installierenden Unternehmer ist nicht mehr möglich, wenn die Rechnung zutreffend den Auftraggeber für das BHKW ausweist, dieser jedoch nicht auch als Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens auftritt (Beispiel: der Ehemann ist Vertragspartner des Energieversorgungsunternehmens).

mens, die Ehefrau ist laut Rechnung Auftraggeberin für die Errichtung des BHKW).

3.2.8 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen

Wurde auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, muss der Unternehmer im Kalenderjahr der Betriebsaufnahme und im folgenden Kalenderjahr monatlich bis zum 10. Tag des Folgemonats eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgeben und gleichzeitig die von ihm selbst berechnete Steuervorauszahlung an das Finanzamt entrichten. Bestand bereits ein Unternehmen, das nun um den Betrieb des BHKW erweitert wird, gelten die bisherigen umsatzsteuerlichen Pflichten fort.

Ab dem dritten Jahr kann bei kleineren BHKW ganz auf Voranmeldungen verzichtet werden, wenn die Umsatzsteuerzahllast aus dem Vorjahr unter 1.000 € liegt; bis zu einer Umsatzsteuerlast von 7.500 € im Vorjahr sind die Voranmeldungen quartalsweise, also bis zum 10.04., 10.07., 10.10. des laufenden Jahres und 10.01. des folgenden Jahres, abzugeben. Diese Regelungen gelten für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 bei kleineren Photovoltaikanlagen bereits ab dem Kalenderjahr der Betriebsaufnahme.

Die Voranmeldungen sind grundsätzlich auf elektronischem Weg und authentifiziert beim Finanzamt einzureichen. Die einfachste Möglichkeit bietet die Online-Plattform der Finanzverwaltung unter www.elster.de/eportal. In seltenen Ausnahmefällen kann das Finanzamt auf Antrag genehmigen, die Voranmeldungen in Papierform abzugeben. Es empfiehlt sich bei der ersten elektronisch übermittelten Voranmeldung für den Monat der Inbetriebnahme eine Kopie des Einspeise-/Netzanschlussvertrages oder eine Kopie der Anmeldung zum Anschluss an das Stromnetz beim Energieversorger oder Netz-

betreiber sowie eine Kopie der Rechnung über die Anschaffung oder Herstellung des BHKW beim Finanzamt einzureichen

Der vom Anlagenbetreiber errechnete Umsatzsteuerbetrag ist an das Finanzamt abzuführen. Wird dem Finanzamt die Ermächtigung erteilt, Zahlungsbeträge im Lastschriftverfahren einzuziehen, erleichtert dies den Zahlungsverkehr und es besteht nicht die Gefahr, dass zusätzliche Kosten entstehen, wenn eine Zahlung nicht fristgerecht erfolgt. Der Vordruck für eine solche Ermächtigung ist im Internet unter <https://finanzamt-bw.fv-bwl.de/Lde/Startseite/Service/Formulare> abrufbar.

Eine Umsatzsteuer-Voranmeldung ist auch für die Monate abzugeben, in denen keine Umsätze erzielt worden sind, zum Beispiel weil eine viertel-, halb- oder jährliche Zahlungsweise zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber vereinbart ist. Der Umsatz ist in diesen Fällen mit 0 € zu erklären.

Für das Kalenderjahr ist eine Umsatzsteuerjahreserklärung grundsätzlich bis spätestens zum 31.07. des Folgejahres abzugeben, in welcher die Daten der Voranmeldungen zusammengefasst und gegebenenfalls darin noch nicht enthaltene Umsätze und Vorsteuern korrigierend aufgenommen werden.

3.2.9 Zusammenfassendes Beispiel zur umsatzsteuerlichen Behandlung eines Blockheizkraftwerks

Der Steuerbürger A lässt sich in sein Zweifamilienhaus ein BHKW einbauen. Ein Anschluss an ein zentrales Wärmenetz besteht nicht. Eine Wohnung nutzt A selbst und eine Wohnung ist an dessen Mutter vermietet. Die Anlage produziert jährlich 43.050 kWh Wärme (70 %) und 18.450 kWh Strom (30 %). Die produzierte Wärme nutzt A zu 50 % selbst und liefert die restlichen 50 % für 5 Ct / kWh an seine Mut-

ter. Von dem erzeugten Strom nutzen A und unentgeltlich seine Mutter 6.150 kWh (33,33 %), die restlichen 12.300 kWh werden in das allgemeine Stromnetz eingespeist. Mit dem Netzbetreiber hat A einen Stromeinspeisevertrag abgeschlossen, wonach er folgende Vergütungen für die Stromerzeugung erhält:

- Einspeisevergütung oder. EEX-Referenzpreis 5,26 Ct/kWh
(hier EEX-Referenzpreis 4. Quartal 2018)
- KWK-Zuschlag 6,00 Ct/kWh
- Vergütung für dezentrale Einspeisung 0,10 Ct/kWh
(ehemals vermiedene Netznutzungsentgelte (vNE))

Die Anschaffungskosten des BHKW beliefen sich auf insgesamt 15.000 € zuzüglich 2.850 € Umsatzsteuer. Die jährlichen Betriebskosten in Höhe von 4.175 € setzen sich wie folgt zusammen:

- Laufende Betriebskosten 450 €
- Schuldzinsen (fremdfinanzierter Erwerb des BHKW) 1.850 €
- Abschreibung (AfA) 1.875 €

A nimmt die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG nicht in Anspruch. Wie berechnet sich die Umsatzsteuer für das Jahr 2019?

Lieferung von Strom

- Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber (Hinlieferung)

Einspeisevergütung bzw. EEX-Referenzpreis	5,26 Ct / kWh
Vergütung (KWK-Zuschlag)	6,00 Ct / kWh
Vergütung für dezentrale Einspeisung	0,10 Ct / kWh
Summe = umsatzsteuerliches Entgelt in Ct/kWh (BMG)	11,36 Ct / kWh
Produktionsmenge Strom (18.450 kWh) x Vergütung (11,36 Ct/kWh) = BMG	2.096 €
Umsatzsteuer (19 %)*	398,24 €

*An das Finanzamt abzuführen.

- Lieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber (Rücklieferung – dezentraler Verbrauch durch A und seine Mutter)

Einspeisevergütung bzw. EEX-Referenzpreis	5,26 Ct / kWh
Vergütung für dezentrale Einspeisung	0,10 Ct / kWh
Summe = umsatzsteuerliches Entgelt in Ct / kWh (BMG)	5,36 Ct / kWh
selbst genutzter Strom (6.150 kWh) x Vergütung (5,36 Ct / kWh) = BMG	330 €
Umsatzsteuer (19 %)	62,70 €

Beachte Infolge der Eigennutzung beziehungsweise der unentgeltlichen Wertabgabe an seine Mutter ist der Vorsteuerabzug aus der Rücklieferung ausgeschlossen.

Lieferung von Wärme

- Selbst genutzte Wärme

Mangels Einkaufspreis: Selbstkosten in Höhe von 4.175 € (70 % Wärmeerzeugung)	2.922,50 €
davon 50 % Eigenverbrauch	1.461,25 €
Umsatzsteuer (19 %)	277,63 €

- Entgeltliche Abgabe an Mutter

Vereinbartes Entgelt	5 Ct / kWh
Verbrauchte Wärmemenge (50 %)	21.525 kWh
BMG	1.076,25 €
Mindest-BMG: Mangels Einkaufspreis Selbstkosten in Höhe von 4.175 € (70 % Wärmeerzeugung x 50 %)	1.461,25 €
Anzusetzen ist die Mindest-Bemessungsgrundlage in Höhe der Selbstkosten	1.461,25 €
umsatzsteuerbar, aber nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei	keine Umsatzsteuer

Abziehbare Vorsteuer

A hat das BHKW insgesamt dem Unternehmen zugeordnet, sodass grundsätzlich ein voller Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten sowie den laufenden Kosten besteht. Wird jedoch Strom oder Wärme an einen Mieter geliefert, handelt es sich grundsätzlich um eine unselbstständige Nebenleistung zur Vermietung, die umsatzsteuerlich entsprechend der Vermietung zu behandeln ist. Vorliegend erfolgt die Vermietung gemäß § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei, sodass die Wärmelieferung umsatzsteuerfrei ist. Der Vorsteuerabzug ist daher nur anteilig zu gewähren.

3.3 Einkommensteuer

3.3.1 Steuerpflicht

Ein BHKW dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die entstehende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen des Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwendet. Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines BHKW ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme. Dabei wird der selbst erzeugte Strom in der Regel insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude verbraucht wird (im Folgenden: „Überstrom“). Der örtliche Energielieferant ist zur Abnahme und Vergütung dieses Überstroms für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren verpflichtet.

Ein Gebäude ohne Heizungsanlage ist nach der Verkehrsanschauung als noch nicht fertiggestellt anzusehen⁸. Dient das BHKW der Beheizung und Warmwasserversorgung des Gebäudes, ist es demnach wesentlicher Bestandteil des Gebäudes. Es kann daher nicht als selbständiges, bewegliches Wirtschaftsgut behandelt werden, es sei denn, die Wärme wird mit Gewinnaufschlag an die Bewohner verkauft.

Im Folgenden wird zunächst die ertragsteuerliche Beurteilung eines BHKW

- im vermieteten Gebäude des Privatvermögens und
 - im eigengenutzten Gebäude
- dargestellt.

Dabei wird jeweils zwischen der Ersatzinvestition (Einbau eines BHKW als Ersatz der bisherigen Heizungsanlage in einem bestehenden Gebäude) sowie dem Errichtungsfall (Herstellung eines Gebäudes mit BHKW) unterschieden.

In allen Fallvarianten stellt sich hinsichtlich der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms die Frage, ob insoweit Betriebsvermögen entsteht. Von Betriebsvermögen und einem Gewerbebetrieb nach § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) ist auszugehen, wenn die Erzeugung und Veräußerung des Überstroms mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt. In diesem Fall liegt hinsichtlich der anteiligen Anschaffungskosten des BHKW (genauer: des Gebäudes) eine Aufwandseinlage (das heißt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe) aus dem Privatvermögen vor (FG Rheinland-Pfalz vom 23.09.2014⁹). Dies gilt auch für die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des

⁸ § 68 BewG, R 4.2 Abs. 3 Nr. 1 i.V. mit R 7.1 Abs. 3 EStR

⁹ Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 23.09.2014 – 3 K 2163/12, Rz. 50, EFG 2015 S. 19, rkr

Überstroms in Zusammenhang stehen (beispielsweise Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe).

3.3.2 Fallgestaltungen

Ausgangssachverhalt

Mit dem BHKW werden Wärme und Strom erzeugt. Die Gesamtenergieerzeugung des BHKW entfällt zu rund 70 % auf die Wärmeerzeugung und zu rund 30 % auf die Stromerzeugung. Die Wärme wird vollständig zur Heizung und Warmwasseraufbereitung des Gebäudes eingesetzt. Der Strom wird in erster Linie, aber nicht vollständig, im Gebäude verbraucht. Der dort nicht verbrauchte Überstrom wird durch Einspeisung in das Stromnetz an das örtliche Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVU) verkauft. Für die nachfolgende Beurteilung soll der Überstrom in etwa ein Sechstel der erzeugten Strommenge, also rund 5 % der Gesamtenergieerzeugung, ausmachen.

a. Vermietetes Gebäude des Privatvermögens

Die Wärme- und Stromlieferung an die Mieter wird im Rahmen der jährlichen Betriebskostenabrechnung mit den Selbstkosten (beispielsweise Kosten für den Betrieb und die Wartung des BHKW, ohne Gewinnzuschlag) abgerechnet. Das BHKW dient damit bezüglich der Wärme- und der Stromlieferung an die Mieter ausschließlich den Vermietungszwecken. Hinsichtlich der restlichen 5 % seiner Gesamtenergieerzeugung liegt grundsätzlich ein „Überstrom“-Gewerbebetrieb vor.

Einbau eines BHKW als Ersatz der bisherigen Heizungsanlage in einem bestehenden Gebäude

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Die Anschaffungskosten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Erhaltungsaufwand sofort als Werbungskosten abziehbar, soweit sie im Zusammen-

hang mit der Vermietungstätigkeit stehen. Damit stellen die Anschaffungskosten sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand dar, soweit sie entfallen auf:

- die Wärmeerzeugungsfunktion und Wärmelieferungsfunktion und
- die Stromerzeugungsfunktion und Stromlieferungsfunktion an die Mieter

Bezüglich des Verkaufs des Überstroms werden gewerbliche Einkünfte erzielt, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Aus dem Charakter des im Privatvermögen angefallenen Erhaltungsaufwands ergeben sich in Höhe der auf den „Überstrom“- Gewerbebetrieb entfallenden anteiligen Anschaffungskosten sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (Aufwandseinlage; FG Rheinland-Pfalz vom 23.09.2014¹⁰). Dies gilt auch für die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms in Zusammenhang stehen (zum Beispiel Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe).

Beispiel 1

Die Anschaffungskosten für das BHKW betragen 40.000 €. Davon entfallen auf die Veräußerung des Überstroms 2.000 € ($40.000 \text{ €} \times 5 \%$). Sie sind im Gewerbebetrieb der Überstromveräußerung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

Errichtung: Herstellung eines Gebäudes mit BHKW

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Die Herstellungskosten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Wege der Gebäudeabschreibung als Werbungskosten abziehbar, soweit sie im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen. Eine solche Abschreibung ist demnach vorzunehmen, soweit die Herstellungskosten entfallen auf:

- die Wärmeerzeugungsfunktion und Wärmelieferungsfunktion und

¹⁰ Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 23.09.2014, Az.: 3 K 2163/12, Rz. 53

- die Stromerzeugungsfunktion und Stromlieferungsfunktion an die Mieter

Bezüglich des Verkaufs des Überstroms werden gewerbliche Einkünfte erzielt, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Im Wege der Aufwandseinlage sind lediglich die anteiligen Absetzungen für Abnutzungen, die sich nach den AfA-Vorschriften für Gebäude ergeben, als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der für das Gebäude maßgebende AfA-Satz ist folglich auf die Aufwendungen für den Einbau des BHKW anzuwenden, soweit diese Aufwendungen auf den „Überstrom“- Gewerbebetrieb entfallen. Die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms in Zusammenhang stehen (beispielsweise Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe), können ebenfalls im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Beispiel 2

Von den gesamten Gebäudeerrichtungskosten in Höhe von 240.000 € entfallen auf das BHKW 40.000 €. Die Gebäude-AfA für den Teilbetrag von 40.000 € beträgt 800 €. Davon entfallen auf die Veräußerung des Überstroms 40 € ($800 € \times 5\%$). Sie sind im Gewerbebetrieb der Überstromveräußerung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugsfähige Betriebsausgaben.

Abwandlung: Wärme- und Stromlieferung an die Mieter erfolgt mit Gewinnzuschlag

Sowohl im Fall der Ersatzinvestition als auch im Fall der Gebäudeerrichtung liegt hinsichtlich der gesamten Energieerzeugung eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn die Wärme- und Stromlieferung an die Mieter mit Gewinnzuschlag und Gewinnerzielungsabsicht erfolgt. Das BHKW dient in vollem Umfang dem Gewerbebetrieb „Wärme- und Stromerzeugung“. Aufgrund des eigenen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs stellt das BHKW in diesem Fall ein bewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens in der Form der Betriebsvorrichtung dar (Richtlinie 7.1 Abs. 3 Einkommensteuerrichtlinien). Als

betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist ein Zeitraum von zehn Jahren anzunehmen¹¹. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen ist die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG eröffnet.

In Jahren vor der Anschaffung des BHKW kann auch ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG gebildet werden.

Beachte Bei der Energielieferung mit Gewinnzuschlag an die Mieter handelt es sich einkommensteuerlich nicht um eine unselbständige Nebenleistung zu den Vermietungseinkünften nach § 21 EStG.

b. Eigengenutzte Gebäude

Das BHKW dient bezüglich der Wärme- und Stromerzeugung zu 95 % der Deckung des eigenen Bedarfs und damit insoweit privaten Zwecken. Mit den restlichen 5 % seiner Gesamtenergieerzeugung liegt grundsätzlich ein „Überstrom“-Gewerbebetrieb vor.

Beachte Der KWK-Zuschlag nach § 7 Abs. 1 KWKG wird für den insgesamt erzeugten Strom bezahlt. Der KWK-Zuschlag, der auf den eigenverbrauchten Strom entfällt, ist nicht als Betriebseinnahme anzusetzen.

Einbau eines BHKW als Ersatz der bisherigen Heizungsanlage in einem bestehenden Gebäude

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Bezüglich des Verkaufs des Überstroms werden gewerbliche Einkünfte erzielt, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Die im Privatvermögen angefallenen Erhaltungsaufwendungen sind in Höhe der auf den „Überstrom“-Gewerbebetrieb

¹¹ BMF-Schreiben vom 15.12.2000, BStBl I S. 1532, AfA-Tabelle Fundstelle 3.1.4

entfallenden anteiligen Anschaffungskosten eine Aufwandseinlage (sofort abzugsfähige Betriebsausgaben). Dies gilt auch für die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms in Zusammenhang stehen (beispielsweise Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe).

Errichtung: Herstellung eines Gebäudes mit BHKW

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Bezüglich des Verkaufs des Überstroms werden gewerbliche Einkünfte erzielt, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Die im Privatvermögen angefallenen Herstellungskosten sind in Höhe der auf den „Überstrom“-Gewerbebetrieb entfallenden anteiligen Abschreibungen als Betriebsausgaben (Aufwandseinlage) abzugsfähig. Die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms in Zusammenhang stehen (beispielsweise Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe), können ebenfalls im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Weitere Hinweise Soweit die Erhaltungsaufwendungen auf die Wärmeerzeugung entfallen, sind diese privat veranlasst und für die Einkünfteermittlung irrelevant. Insoweit kann für den in der Installationsrechnung enthaltenen Lohnanteil eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden, wenn keine Zuschüsse oder zinsgünstige Darlehen in Anspruch genommen werden. Handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind jedoch nicht begünstigt. Als Neubaumaßnahmen gelten die Maßnahmen, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung¹² anfallen. Eine betriebsbereite „Heizung“ ist Voraussetzung für die Fertigstellung eines Haushalts. Die Herstellungskosten für das BHKW sind daher nicht nach Errichtung des Haushalts angefallen und folglich

¹² vgl. H 7.4 „Fertigstellung“ EStH 2018

nicht nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigungsfähig¹³. Der KWK-Zuschlag nach § 7 Abs. 1 KWKG wird für den insgesamt erzeugten Strom bezahlt. Der KWK-Zuschlag, der auf den eigenverbrauchten Strom entfällt, ist nicht als Betriebseinnahme anzusetzen.

3.3.3 Betriebsgebäude

Das BHKW befindet sich in einem Gebäude des Betriebsvermögens und wird mit seiner Wärmeerzeugung vollständig zur Deckung des Bedarfs des Betriebsgebäudes beziehungsweise des Betriebs eingesetzt. Die Stromerzeugung dient vorrangig ebenfalls der Deckung des betrieblichen Bedarfs. Wärme- und Stromerzeugung dienen insoweit den Zwecken des Betriebs. Der „Überstrom“ in Höhe von 5 % der Gesamtenergiemenge wird veräußert. Die Einnahmen aus dem Verkauf des Überstroms sind ebenfalls den gewerblichen Einkünften zuzurechnen.

a. Einbau eines BHKW als Ersatz der bisherigen Heizungsanlage in einem bestehenden Gebäude

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Dies schließt die auf die Stromerzeugung (Selbstverbrauch und „Überstrom“-Verkauf) entfallenden Kosten ein. Auch insoweit ist Erhaltungsaufwand anzunehmen, obgleich die Aufwendungen teilweise auf die neue (bisher nicht vorhandene) Funktion der Stromproduktion entfallen.

b. Errichtung: Herstellung eines Betriebsgebäudes mit BHKW

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Die Kosten für das BHKW erhöhen in vollem Umfang die Abschreibungsbemessungsgrundlage des

¹³ BMF-Schreiben vom 10.1.2014, Rz 21

Betriebsgebäudes, sodass das BHKW von der Gebäudeabschreibung erfasst ist.

c. Abwandlung: Wärme- und Stromlieferung an den Betrieb erfolgt mit Gewinnzuschlag

Etwas anderes gilt, wenn die Lieferung der erzeugten Wärme- und Stromenergie an den Betrieb, in dessen Betriebsgebäude sich das BHKW befindet, gegen einen Gewinnzuschlag erfolgt.

Sowohl im Fall der Ersatzinvestition als auch im Fall der Gebäudeerrichtung liegt, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorhanden ist, nicht nur bezüglich der Erzeugung und Veräußerung von Überstrom eine gewerbliche Tätigkeit vor, sondern bezüglich der gesamten Energieerzeugung.

Das BHKW dient nun in vollem Umfang dem eigenständigen Gewerbebetrieb „Wärme- und Stromerzeugung“. Aufgrund des eigenen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs stellt das BHKW ein bewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens dar und zwar in der Form der Betriebsvorrichtung¹⁴. Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist ein Zeitraum von 10 Jahren anzunehmen. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen ist die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG eröffnet.

3.3.4 Gewinnermittlung in Fällen der Energieeinspeisung

Der tatsächliche Gewinn oder Verlust wird anhand der sogenannten Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt. Der Gewinn oder Verlust ermittelt sich danach durch die Angabe der Summe aller im Kalenderjahr zugeflossenen Betriebseinnahmen aus den Vergütungen für eingespeiste

¹⁴ § 68 BewG, R 4.2 Abs. 3 Nr. 1 i.V. mit R 7.1 Abs. 3 EStR

Wärme oder Strom, vermindert um die im Kalenderjahr abgeflossenen Betriebsausgaben (beispielsweise Darlehenszinsen, Versicherungen, laufende Betriebs- und Wartungskosten, aber auch die Abschreibung).

3.3.5 Aufzeichnungspflichten

Sämtliche Belege, die den Gewerbebetrieb betreffen, müssen zehn Jahre lang aufbewahrt werden.

3.4 Gewerbesteuer

Für den Betrieb eines BHKW in einem selbst genutzten Gebäude ist keine Gewerbeanzeige nach § 14 der Gewerbeordnung bei der Gemeindeverwaltung abzugeben. Denn aus der Sicht des Gewerberechts wird eine solche Tätigkeit als „Verwaltung eigenen Vermögens“ und damit nicht als Ausübung eines Gewerbes im Sinne des Gewerberechts angesehen. Da der Betreiber des BHKW regelmäßig nur einen Vertragspartner – den Energieversorger – hat, besteht auch kein Bedarf nach einer gewerberechtlichen Überwachung. Auch wenn das Gebäude vermietet ist, ist eine Gewerbeanzeige nicht erforderlich; dies gilt auch für die Vermietung zu gewerblichen Zwecken.

Ein Gewerbebetrieb im Sinne des Steuerrechts liegt jedoch grundsätzlich vor (vergleiche 2.3.1) und ist dem Grunde nach auch gewerbesteuerpflichtig. Gewerbesteuer fällt aber erst an, wenn der Gewinn aus der gewerblichen Tätigkeit 24.500 € im Jahr übersteigt. Insofern dürfte bei einer Anlage auf dem eigenen Wohnhaus regelmäßig keine Gewerbesteuerbelastung entstehen.

3.5 Grunderwerbsteuer

Ein BHKW, das (zumindest auch) der Wärmegewinnung und Wasserversorgung eines Gebäudes dient, ist regelmäßig als Gebäudebestandteil zu klassifizieren. Der hierauf entfallende Kaufpreis unterliegt der Grunderwerbsteuer. Dient ein BHKW ausschließlich der Energieerzeugung und Einspeisung in öffentliche Energienetze (Lieferung an Energieversorger), liegt eine Betriebsvorrichtung vor. Der hierauf entfallende Kaufpreis unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer.

3.6 Steuerabzug bei Bauleistungen

Nach § 48 Abs. 1 EStG müssen unternehmerisch tätige Empfänger von Bauleistungen grundsätzlich einen Steuerabzug von 15 % der Bau-summe einbehalten und für Rechnung des Bauunternehmers an das Finanzamt abführen. Anders als bei Photovoltaikanlagen stellt die Installation eines BHKW aber keine Bauleistung im Sinne des Gesetzes dar. Damit unterliegt die Herstellung eines BHKW auch nicht der Bauabzugsteuer. Geregelt ist dies im BMF-Schreiben vom 27.12.2002 unter Teilziffer 5. Das BMF-Schreiben ist im BStBl I, Seite 1399 veröffentlicht worden.

4. Erwerb und Betrieb von Biogasanlagen

In Biogasanlagen wird aus Biomasse (Gülle, Mist, Silage, Bioabfällen oder Speiseresten) Gas erzeugt. Dieses wird in einem an die Biogasanlage angeschlossenen Blockheizkraftwerk durch Verbrennung in Strom und Wärme umgewandelt. Das Blockheizkraftwerk enthält hierfür einen durch das Gas angetriebenen Verbrennungsmotor, welcher über einen Generator Strom erzeugt. Der Strom kann entweder selbst verbraucht oder gegen Entgelt in das Stromnetz eingespeist werden. Alternativ wird das erzeugte Gas auch an Energieversorger veräußert und dabei in Form von Biomethan in das Gasleitungsnetz eingespeist. Für die Anschaffung und den Betrieb einer Biogasanlage sind umfassende Investitionen notwendig. Zur Gaserzeugung werden ferner große Mengen Biomasse benötigt. Daher werden Biogasanlagen nicht von Privatpersonen, sondern regelmäßig von land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen oder Genossenschaften betrieben.

4.1 Umsatzsteuer

Wird die im Rahmen einer Biogasanlage aus Biomasse erzeugte Energie (Strom und Wärme) insgesamt im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet und geht sie ausschließlich in solche Umsätze ein, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt werden, ist ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage sowie aus den laufenden Kosten nicht zulässig.

Wird die erzeugte Energie nicht ausschließlich im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, unterliegt der Anteil der nicht selbst genutzten und in das Strom- und Wärmenetz eingespeisten Ener-

gie nicht der Durchschnittsbesteuerung des § 24 UStG. Vielmehr sind die allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorgaben maßgeblich (vergleiche Ausführungen auf den Seiten 7 bis 9).

Ein Sonderfall der sogenannten Gehaltslieferung liegt vor, wenn von der an den Betreiber einer Biogasanlage gelieferten Biomasse nur ein Bestandteil (Extrahierung von Biogas) Gegenstand der Lieferung ist. Hinsichtlich des verbleibenden Restes behält der liefernde Landwirt das Eigentum. In diesem Fall greift wieder die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG in Höhe von 10,7 %.

4.2 Einkommensteuer

Die steuerliche Behandlung von Biogasanlagen richtet sich nach den Grundsätzen der Unternehmensbesteuerung. Die Erlöse aus dem Verkauf von Strom und Wärme stellen regelmäßig Betriebseinnahmen eines Gewerbebetriebs dar. Wird eine Biogasanlage von einem land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen betrieben, ist zu prüfen, ob damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Dabei führt die Erzeugung von Strom und Wärme zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die reine Erzeugung von Biogas kann dagegen einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb darstellen und damit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu rechnen sein.

HERAUSGEBER

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg
Neues Schloss, Schlossplatz 4, 70173 Stuttgart
Telefon: +49 (0)711/123-0
www.fm.baden-wuerttemberg.de

BILDNACHWEIS

Titelseite (Bilder von oben nach unten):

© Feng Yu / Fotolia
© Mpanch / Fotolia
© bennymarty / Fotolia
© stockphoto-graf / Fotolia

Rückseite (Bilder von oben nach unten):

© Babimu / Fotolia
© Feng Yu / Fotolia

LAYOUT/SATZ

Satzkasten
Nürnberger Straße 170
70374 Stuttgart

Diese Informationsschrift wird von der Landesregierung in Baden-Württemberg im Rahmen ihrer verfassungsmäßigen Verpflichtung zur Unterrichtung der Öffentlichkeit herausgegeben. Sie darf weder von Parteien noch von deren Kandidatinnen oder Kandidaten beziehungsweise Hilfskräften während eines Wahlkampfes zum Zwecke der Wahlwerbung verwendet werden. Dies gilt für alle Wahlen. Missbräuchlich ist insbesondere die Verteilung auf Wahlveranstaltungen, an Informationsständen der Parteien sowie das Einlegen, Aufdrucken oder Aufkleben parteipolitischer Information oder Werbemittel. Untersagt ist auch die Weitergabe an Dritte zur Verwendung bei Wahlwerbung. Auch ohne zeitlichen Bezug zu einer bevorstehenden Wahl darf die vorliegende Druckschrift nicht so verwendet werden, dass dies als Parteinahme der Herausgeberin zugunsten einzelner politischer Gruppen verstanden werden könnte. Diese Beschränkungen gelten unabhängig vom Vertriebsweg, also unabhängig davon, wann, auf welchem Wege und in welcher Anzahl diese Informationsschrift der Empfängerin oder dem Empfänger zugegangen ist. Erlaubt ist es jedoch den Parteien, diese Informationsschrift zur Unterrichtung ihrer Mitglieder zu verwenden.

Januar 2020

1. Auflage, korrigierte Onlineversion

Gedruckt auf Papier, das mit dem „Blauen Engel“ ausgezeichnet ist.

ARBEITNEHMERINNEN UND ARBEITNEHMER

ERBSCHAFTEN UND SCHENKUNGEN

ENERGIEERZEUGUNG

EXISTENZGRÜNDUNG

FAMILIEN

GEMEINNÜTZIGE VEREINE

MENSCHEN MIT BEHINDERUNG

SENIORINNEN UND SENIOREN

