

# Leitfaden zum neuen Photovoltaik-Steuerrecht

**für Mitgliedsunternehmen des BSW**

**SSP Steuern sparen professionell**

# Photovoltaik und die Steuern

Leitfaden für alle Anwendungsfragen  
zu den Neuregelungen in EStG und UStG

**SONDERAUSGABE**

**Rechtsstand August 2023**

Inkl. BMF-Schreiben vom  
27.02.2023 und 17.07.2023

## **Sinn und Zweck des aktualisierten Praxis-Leitfadens**

BMF positioniert sich zu § 3 Nr. 72 EStG.....	1
Wegweiser durch den Praxis-Leitfaden.....	1

## **§ 3 Nr. 72 EStG in der Praxis**

So sind PV-Anlagen bis 2021 zu behandeln .....	2
Der Antrag auf Liebhaberei .....	3
Das sind die Neuregelungen seit 01.01.2023 .....	5
Prüfschema für die neue Steuerbefreiung .....	7
Zehn konkrete Anwendungsfälle .....	8
Die Folgen des § 3 Nr. 72 EStG.....	17
Zweifelsfragen aus der Praxis .....	18
Der „Mietstrom“ und die Stromnutzung für betriebliche Zwecke .....	25

## **§ 12 Abs. 3 UStG für Installateure von PV-Anlagen**

Das galt vor Einführung von § 12 Abs. 3 UStG .....	32
Das sind die Neuregelungen seit 01.01.2023 .....	32
Zehn konkrete Anwendungsfälle .....	36
Zweifelsfragen aus der Praxis .....	40

## **§ 12 Abs. 3 UStG für Betreiber von PV-Anlagen**

Das galt vor der Neuregelung .....	47
So läuft es seit dem 01.01.2023.....	48
Die Folgen für bis zum 31.12.2022 installierte PV-Anlagen .....	50
Vier Strategien zur Umgehung der Umsatzsteuer bei Altanlagen .....	51
So ist der „Mietstrom“ zu behandeln .....	57



**Wir helfen Ihnen gern!**

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Günter Göbel  
Chefredakteur (verantwortlich)  
Telefon 0931 418-3061  
Fax 0931 418-3080  
E-Mail [goebel@iww.de](mailto:goebel@iww.de)

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Andre Brochtrop  
Stellv. Leiter Online  
Telefon 02596 922-12  
Fax 02596 922-99  
E-Mail [brochtrop@iww.de](mailto:brochtrop@iww.de)

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice  
Max-Planck-Straße 7/9  
97082 Würzburg  
Telefon 0931 4170-472  
Fax 0931 4170-463  
E-Mail [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)

## STEUERGESTALTUNG

## Die neue PV-Anlagen-Besteuerung: Ihr Wegweiser durch den Praxis-Leitfaden

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Die Photovoltaik boomt – und mit ihr die Nachfrage nach steuerlicher Beratung. Nach den fundamentalen Änderungen zu Jahresbeginn – Ertragsteuerbefreiung und Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer – sind viele Praxisfragen nämlich noch offen. Deshalb gibt Ihnen SSP mit dieser – aktualisierten – Sonderausgabe einen kompakten Leitfaden an die Hand. |

### BMF hat sich endlich zu § 3 Nr. 72 EStG positioniert

Der erste Teil der Sonderausgabe widmet sich auf den Seiten 2 bis 31 sämtlichen ertragsteuerlichen Fragen zur neuen Steuerbefreiung. Ganz besonders im Fokus: Das brandaktuelle Anwendungsschreiben aus dem BMF vom 17.07.2023 (Az. IV C 6 – S 2121/23/10001 :001, Abruf-Nr. 236439), in dem sich das BMF erstmals zu § 3 Nr. 72 EStG positioniert. Anhand konkreter Anwendungsfälle dreht sich alles um Bruttoleistung, Installationsort, Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG, die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags und viele Fragen mehr.

### Antworten auf Anwendungsfragen zu § 12 Abs. 3 UStG

Im zweiten Teil dieser Sonderausgabe macht SSP Sie mit den umsatzsteuerlichen Besonderheiten und offenen Zweifelsfragen zum neu eingeführten Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG vertraut. Wann und wofür findet er Anwendung? Wie ist hinsichtlich des Installationsorts bzw. der Gebäudenutzung zu unterscheiden? Was gilt in Bezug auf unentgeltliche Wertabgaben? Und was bei Nebenleistungen? Welche Vereinfachungen sind zulässig und allen voran: Welche Bedeutung hat der Nullsteuersatz für die Praxis? All diese Fragen betreffen sowohl die Installateure bzw. Lieferanten von PV-Anlagen als leistende Unternehmer als auch die Betreiber von PV-Anlagen. Deswegen beantwortet SSP auf den Seiten 32 bis 46 alle umsatzsteuerlichen Fragen aus Sicht der Installateure und Lieferanten. Die Anwendung des Nullsteuersatzes aus Sicht der Anlagenbetreiber wird Ihnen auf den Seiten 47 bis 57 aufgezeigt. Dabei werden die mit BMF-Schreiben vom 27.02.2023 veranlassten Änderungen des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) ebenso berücksichtigt wie die FAQ des BMF zu § 12 Abs. 3 UStG mit Stand vom 23.06.2023.

### Das große Plus dieser Sonderausgabe

Darüber hinaus werden Zweifelsfragen und Fallbeispiele zur Ertragsteuerbefreiung und zum Nullsteuersatz aufgearbeitet, die jenseits der beiden BMF-Schreiben noch offen sind und aus der Praxis an die SSP-Redaktion herangetragen wurden.

### Noch Fragen? Schreiben Sie der Redaktion!

Haben Sie weitere Fragen rund um das Thema „PV-Anlagen-Besteuerung“, die diese Sonderausgabe nicht beantwortet und die sich für die redaktionelle Berichterstattung eignen? Dann stellen Sie diese per Mail an [ssp@iww.de](mailto:ssp@iww.de)! Die SSP-Redaktion freut sich auf eine rege Diskussion.

Antworten auf  
Praxis-Fragen zu  
§ 3 Nr. 72 EStG und ...

... zu § 12 Abs. 3 UStG  
für Installateure und  
Betreiber von  
PV-Anlagen

Auch noch offene  
Zweifelsfragen  
werden  
aufgearbeitet



IHR PLUS IM NETZ  
Ihre Fragen an:  
[ssp@iww.de](mailto:ssp@iww.de)

## EINKOMMENSTEUER

## Die neue Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG: Anwendung, Rechtsfolgen und Zweifelsfragen

| Mit § 3 Nr. 72 EStG ist rückwirkend zum 01.01.2022 eine umfangreiche Steuerbefreiung für nahezu alle PV-Anlagen ins EStG eingezogen. Die Inanspruchnahme der neuen Vorschrift ist in der Praxis aber nicht immer leicht – gerade in der Übergangsphase. SSP macht Sie deshalb auf den folgenden Seiten mit Vergangenheit und Zukunft vertraut und gibt Ihnen eine Fülle von Musterfällen und Anwendungsbeispielen an die Hand, die Ihnen die Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG in der Praxis erleichtern. Dabei immer im Blick: Das jüngst veröffentlichte BMF-Schreiben vom 17.07.2023. |

### Das gilt für PV-Anlagen bis einschließlich 2021

Bisher war die Ertragbesteuerung von PV-Anlagen wie folgt geregelt:

#### Gewerbliche Einkünfte/Gewinnerzielungsabsicht

Möchten Sie eine PV-Anlage betreiben und den erzeugten Strom nicht ausschließlich dezentral (privat) verwenden, sondern auch zum Teil ins Energienetz einspeisen bzw. an den Netzbetreiber veräußern, erzielen Sie grundsätzlich gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 EStG. D. h., dass Sie für Ihre PV-Anlage jährlich eine Gewinnermittlung aufstellen und beim Finanzamt einreichen müssen. Sie haben dafür zwei Möglichkeiten:

1. Aufstellung einer Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG)
2. Aufstellung einer Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).

Der ermittelte Gewinn unterliegt also ab dem ersten Euro der Einkommensteuer zum individuellen Grenzsteuersatz (maximal 45 Prozent zzgl. Soli und ggf. KiSt). Steuerliche Freibeträge sind nicht vorhanden.

Ein Gewerbebetrieb setzt jedoch voraus, dass auch eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Erforderlich ist das Streben nach einem Totalgewinn. Ermitteln Sie für Ihre PV-Anlage Verluste und möchten Sie diese steuerlich geltend machen, müssen Sie deshalb das Finanzamt von Ihrer Absicht, mit der Anlage einen Gewinn zu erzielen, überzeugen. Regelmäßig ist es in der Praxis deshalb erforderlich, eine Totalgewinnprognose aufzustellen, wenn sie gerade in den ersten Jahren Verluste erzielt haben. Mit dieser Totalgewinnprognose dokumentieren Sie, dass Sie erwarten können, mit der Anlage trotz anfänglicher Verluste von der Gründung bis zur Veräußerung oder Betriebsaufgabe ein positives Gesamtergebnis zu erzielen (H 15.3 „Totalgewinn“ EStH).

Zu beachten ist dabei, dass es nach der Rechtsprechung des BFH nicht darauf ankommt, ob tatsächlich ein Totalgewinn erzielt wird. Entscheidend ist alleine, ob Sie die Absicht haben, einen Totalgewinn zu erzielen („Prognose“). Zudem liegt die Feststellungslast zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht bei Ihnen. Hat das Finanzamt Zweifel daran, ob eine Gewinnerzielungs-

Die steuerlichen  
Grundsätze ...

... vor der großen  
Reform im JStG 2022

Für die Besteuerung  
ist allein die Total-  
gewinnprognose  
maßgebend

absicht besteht oder nicht und können Sie diese Zweifel nicht ausräumen, wird es Ihren Verlust nicht oder nur nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO vorläufig anerkennen. Damit eröffnet sich das Finanzamt die Möglichkeit, die Verluste später abzuerkennen, falls es Ihnen auch dann nicht gelingen sollte, eine Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen (§ 165 Abs. 2 AO). Ihre Verluste verbleiben dann ohne steuerliche Entlastung.

**PRAXISTIPP** | Weitere Ausführungen zu Gewinnermittlung, Totalgewinnprognose sowie der Ermittlung der Betriebseinnahmen und -ausgaben können Sie der Sonderausgabe „Photovoltaik und die Steuern“ entnehmen. Sie ist im September 2022 erschienen. Sie finden sie auf [ssp.iww.de](http://ssp.iww.de) → Abruf-Nr. 48593701.



DOWNLOAD

Mehr dazu in  
der ersten PV-  
Sonderausgabe



## Antrag auf Liebhaberei nach BMF-Schreiben vom 29.10.2021

Um die Besteuerung von vielen PV-Anlagen zu vereinfachen, hat das BMF es bereits in einem ersten Aufschlag und noch vor Einführung der in § 3 Nr. 72 EStG verankerten Steuerbefreiung mit Schreiben vom 29.10.2021 ermöglicht, dass Sie mit einem einfachen Antrag für Ihre PV-Anlage die Liebhaberei beantragen können. Diese im Steuerrecht einzigartige Antragsmöglichkeit stellt gewissermaßen ein Wahlrecht Ihrerseits dar. Sie können selbst entscheiden, ob Sie für Ihre Anlage den Gewinn ermitteln und ggf. Steuern zahlen müssen, oder eben nicht. Diesen Antrag auf Liebhaberei können Sie sogar dann stellen, wenn bei Ihrer PV-Anlage offensichtlich und objektiv nachweisbar eine Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns besteht oder auch tatsächlich und nachweisbar ein Totalgewinn erzielt wurde. Folge einer entsprechenden Antragstellung:

- Gewinne werden nicht besteuert.
- Verluste können nicht verrechnet werden.
- Eine aufwändige Totalgewinnprognose muss nicht erstellt werden.
- Jährliche Gewinnermittlungen sind nicht zu fertigen.

Der Antrag auf Liebhaberei bietet damit eine interessante Gestaltungsmöglichkeit, um die effektive Rendite der PV-Anlage zu steigern.

**PRAXISTIPP** | Die fehlende Besteuerung von Gewinnen bzw. die fehlende Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten bei einem Antrag auf Liebhaberei gilt für alle Steuerfestsetzungen seit Inbetriebnahme der PV-Anlage. Damit werden einerseits in künftigen Steuerbescheiden weder Gewinne noch Verluste aus der PV-Anlage berücksichtigt. Andererseits prüft das Finanzamt auch, ob bereits erteilte Steuerbescheide verfahrensrechtlich noch geändert werden können (z. B. nach §§ 164, 165 AO). Ist das der Fall, werden insoweit bereits erteilte Steuerbescheide geändert und darin berücksichtigte Gewinne bzw. Verluste der PV-Anlage gestrichen. Das ist bei einer Antragsstellung unbedingt zu beachten.

Stellen Sie einen Antrag auf Liebhaberei oder besteht mangels Gewinnerzielungsabsicht Liebhaberei, können Sie die in den Aufwendungen im Zusammenhang mit der PV-Anlage enthaltenen Lohnkosten (z. B. aus der Installa-

BMF hatte bereits  
vor der  
Reform Wahl-  
möglichkeiten ...

... zum  
Besteuerungs-  
procedere offeriert

Liebhaberei  
und § 35a EStG

tion, Wartung oder Reparatur) unter den Voraussetzungen des § 35a EStG als Handwerkerleistung geltend machen. Zudem muss beachtet werden, dass der Antrag auf Liebhaberei nur für die Ertragsteuern gilt. Mit Blick auf die Umsatzsteuer ergeben sich durch die Antragstellung keine Auswirkungen. Hier ist jedoch ab dem 01.01.2023 der neue § 12 Abs. 3 UStG („Nullsteuersatz“) zu beachten.

Die Voraussetzungen für den Antrag auf Liebhaberei können Sie ebenfalls der Sonderausgabe aus dem Jahr 2022 entnehmen. Zusammengefasst gilt:

#### Voraussetzungen für den Antrag auf Liebhaberei

1. Alle von Ihnen betriebenen PV-Anlagen dürfen zusammen maximal über eine installierte Gesamtleistung von zehn kW/kWp verfügen. Einzubeziehen sind also auch Anlagen, die sich in Ihrem Eigentum befinden, jedoch an völlig anderen Orten betrieben werden.
2. Der erzeugte Strom darf neben der Einspeisung in das öffentliche Stromnetz ausschließlich in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten bzw. unentgeltlich überlassenen Räumen verbraucht werden. Die Nutzung des Stroms innerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers, einem nur gelegentlich entgeltlich vermieteten Gästezimmer mit Einnahmen von jährlich maximal 520 Euro oder zum Laden eines Elektrofahrzeugs an einer Steckdose oder Wallbox ist unschädlich. Schädlich ist aber die Nutzung des Stroms durch einen Mieter oder für betriebliche Zwecke.
3. Der Antrag ist schriftlich beim örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen.
4. Es ist eine Antragsfrist zu beachten. Bei Neuanlagen (Installation nach dem 31.12.2021) muss der Antrag bis zum Ablauf des Jahres gestellt werden, welches auf das Jahr der Inbetriebnahme folgte. Bei Altanlagen (Inbetriebnahme nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.01.2022) war eine Antragstellung bis zum Ablauf des 31.12.2022 möglich.

### Antrag auf Liebhaberei nach BMF-Schreiben vom 17.07.2023

Keine Liebhaberei mehr für nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommene Anlagen

Das BMF hat in seinem Anwendungsschreiben vom 17.07.2023 zum neuen § 3 Nr. 72 EStG in der Rz. 30 auch zum Antragswahlrecht auf Liebhaberei entsprechend dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 Stellung bezogen. Anträge auf Anwendung der Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 können für PV-Anlagen, die nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommen wurden, nicht mehr gestellt werden.

Finanzamt gewährt aber großzügige Fristverlängerung

Doch es gibt in dem BMF-Schreiben auch gute Neuigkeiten: Für PV-Anlagen, die bis zum 31.12.2021 in Betrieb genommen wurden, wurde die Frist für die Antragstellung bis zum 31.12.2023 verlängert (bisher: 31.12.2022). Das bedeutet, dass für PV-Anlagen, die in der Zeit vom 01.01.2004 bis zum 31.12.2021 installiert wurden, eine noch laufende Antragsfrist bis zum 31.12.2023 gilt. Damit kann auch heute noch ein Antrag auf Liebhaberei entsprechend der Vereinfachungsregelung gestellt und die Besteuerung so vermieden werden.

**Wichtig |** Liegen die Voraussetzungen für eine Antragstellung vor, sollten Sie unbedingt noch bis zum 31.12.2023 einen entsprechenden Antrag stellen. Denn wie Sie auf den folgenden Seiten erfahren, gilt es bei der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG eine Freigrenze von 100 kWp je Steuerpflichtigen / Mitunternehmerschaft zu beachten. PV-Anlagen, für die jedoch ein Antrag auf Liebhaberei entsprechend dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 gestellt wurde, bleiben bei dieser Freigrenze unberücksichtigt. Damit verbleiben mehr kWp für andere PV-Anlagen. Sollten Sie also bereits einen Antrag auf Liebhaberei gestellt haben und dieser vom Finanzamt wegen des Fristablaufs von bisher 31.12.2022 abgelehnt worden sein, steht es Ihnen frei, einen erneuten Antrag auf Anwendung der Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 zu stellen. Die Antragsfrist läuft noch bis zum 31.12.2023.

## Die ab 2022 geltende Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG

Mit dem JStG 2022 ist die Ertragbesteuerung von PV-Anlagen in § 3 Nr. 72 EStG vollkommen neu geregelt worden – und das rückwirkend ab 2022.

### Die Grundsätze

Steuerfrei sind alle Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschl. Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister von bis zu 30 kWp (§ 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG) und
- b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit (§ 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG),

Insgesamt sind jedoch höchstens 100 kWp pro Steuerzahler oder Mitunternehmerschaft begünstigt.

**PRAXISTIPP |** Da bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG die Entnahmen und Einnahmen aus dem Betrieb einer PV-Anlage steuerfrei sind, gilt diese Steuerbefreiung auch für den späteren Veräußerungserlös aus dem Verkauf der PV-Anlage. Das gilt selbst dann, wenn der Verkauf bereits am 02.01.2022 erfolgt sein sollte. Parallel bedeutet die Steuerbefreiung jedoch auch, dass gemäß § 3c Abs. 1 EStG grundsätzlich keine Betriebsausgaben mehr abgesetzt werden können und auch der Abzug von Verlusten nicht zulässig ist.

### Die konkrete Auswirkung des § 3 Nr. 72 EStG

Die konkrete Auswirkung des § 3 Nr. 72 EStG stellt sich wie folgt dar:

1. Liegen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG vor, wird die PV-Anlage rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2022 als steuerfreier Betrieb geführt. Gewinne unterliegen damit nicht der Besteuerung und Verluste können nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Voraussetzungen prüfen und Antrag bis 31.12.2023 stellen

Ertragbesteuerung ...

... ist jetzt vollkommen neu geregelt

Anlage darf nicht zu groß sein

Rückwirkung auf Besteuerung für das Jahr 2022 beachten

Keine Gewinnermittlung bei ausschließlich steuerfreien Einnahmen notwendig

Gewerbeanmeldung bleibt aber grundsätzlich erforderlich

Drei Ausnahmefälle

2. Liegen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG nicht vor, so verbleibt es bei der bisherigen Besteuerung. Für die PV-Anlagen ist – sofern eine Gewinnerzielungsabsicht besteht – der Gewinn zu ermitteln und zu versteuern. Verluste können mit anderen Einkünften verrechnet werden.

**Wichtig |** Wird § 3 Nr. 72 EStG erfüllt, gilt die Steuerbefreiung nicht nur für neue ab dem 01.01.2022 installierte PV-Anlagen, sondern auch für uralte Bestandsanlagen. Auch wenn die PV-Anlage z. B. im Jahr 2010 ans Netz ging und seitdem nur Gewinne erzielte, sind diese ab dem Jahr 2022 unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG nicht mehr zu versteuern. Die Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG stellt auch kein Wahlrecht dar.

Da unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG sowohl die Einnahmen und Entnahmen aus der PV-Anlage steuerfrei als auch die damit zusammenhängenden Ausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig sind, erübrigt es sich auch, beim Finanzamt eine jährliche Gewinnermittlung für diese ertragsteuerlich unbedeutenden Einkünfte einzureichen. Deshalb bestimmt § 3 Nr. 72 S. 2 EStG, dass kein Gewinn zu ermitteln ist, wenn die aus der PV-Anlage erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei sind. Konsequenterweise besteht der Vorteil der Steuerbefreiung daher auch in einem Bürokratieabbau.

**Ist weiterhin eine Anmeldung der PV-Anlage beim Finanzamt erforderlich?**

Gemäß § 138 Abs. 1 S. 1 AO ist u. a. die Eröffnung eines Gewerbebetriebs der örtlich zuständigen Gemeinde unverzüglich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitzuteilen. Die Gemeinde unterrichtet sodann das Finanzamt von der Betriebseröffnung. Zudem ist an das Finanzamt der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung elektronisch zu übersenden (§ 138 Abs. 1b AO). Für die Erfüllung der Verpflichtungen gilt eine Frist von einem Monat nach Betriebseröffnung (§ 138 Abs. 4 AO). An dieser Verpflichtung ändert auch die Tatsache nichts, dass der eröffnete Betrieb der PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist. Denn es handelt sich weiterhin um die Eröffnung eines Gewerbebetriebs, sodass ein meldepflichtiges Ereignis vorliegt.

Aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Verwaltungsökonomie kann jedoch auf die steuerliche Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 AO und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO an das Finanzamt verzichtet werden, wenn

- die Betreiber von PV-Anlagen Gewerbetreibende im Sinne des § 15 EStG sind, deren Betrieb sich auf das Betreiben von nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigten PV-Anlagen beschränkt,
- das Unternehmen ausschließlich auf den Betrieb einer PV-Anlage im Sinne des § 12 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG sowie ggf. eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung nach § 4 Nr. 12 UStG beschränkt ist,
- und die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG Anwendung findet.

Siehe dazu auch das BMF-Schreiben vom 12.06.2023 (Az. IV A 3 - S 0301/19/10007 :012, Abruf-Nr. 235756). Es bleibt den Finanzämtern jedoch unbenommen, wenn es nach den weiteren Umständen des Einzelfalls erforderlich sein sollte, gesondert zur Übermittlung eines Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO aufzufordern.

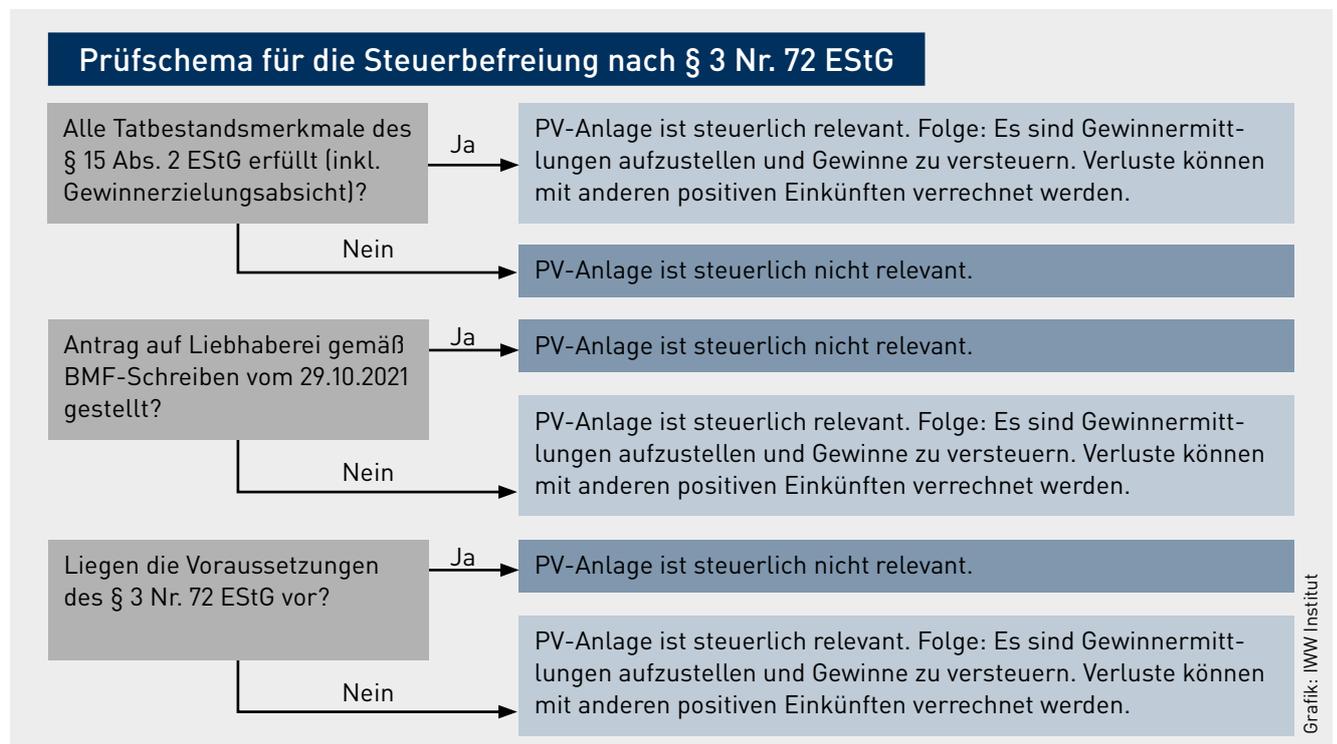
**Wichtig |** Diese Regelung gilt für alle Fällen, in denen die diesbezügliche Erwerbstätigkeit ab dem 01.01.2023 aufgenommen wurde. Erfolgte die Aufnahme der Erwerbstätigkeit vor dem 01.01.2023, dann ist wie bisher auch die steuerliche Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 AO und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO an das zuständige Finanzamt vorzunehmen.

Regelung gilt nur für ab 01.01.2023 in Betrieb genommene PV-Anlagen

## Prüfschema für die neue Ertragsteuerbefreiung

Bevor Sie in der Praxis die Anwendbarkeit der neuen in § 3 Nr. 72 EStG verankerten Steuerbefreiung prüfen, müssen Sie sich jedoch an den allgemeinen Grundsätzen orientieren. Denn zunächst ist zu prüfen, ob der Betrieb der PV-Anlage evtl. aus anderen Gründen ohne steuerliche Relevanz ist. Das könnte einerseits sein, weil für den Betrieb der PV-Anlage keine Gewinnerzielungsabsicht besteht. In diesem Fall liegt bereits kein Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 EStG vor und der Betrieb der PV-Anlage ist steuerlich unbeachtlich. Andererseits könnte sich keine steuerliche Relevanz der PV-Anlage trotz vorliegender Gewinnerzielungsabsicht ergeben, wenn auf Basis des BMF-Schreibens vom 29.10.2021 Liebhaberei beantragt wurde. Daher ergibt sich folgendes Prüfungsschema:

PV-Anlage von steuerlicher Relevanz?



**Wichtig |** Das Einhalten des Prüfungsschemas ist für § 3 Nr. 72 EStG von immenser Wichtigkeit. Denn alle PV-Anlagen, die bereits ohne steuerliche Relevanz sind, weil keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt oder Liebhaberei beantragt wurde, bleiben für Zwecke der Prüfung des § 3 Nr. 72 EStG unberücksichtigt. Das hat in Einzelfällen gravierende Auswirkungen, etwa wenn

Prüfschema einhalten

sich auf einem Gebäude mehrere PV-Anlagen befinden oder wenn es darum geht, ob die Freigrenze von 100 kWp eingehalten wurde. Insoweit wird auf die später folgenden Beispiele verwiesen.

## Zehn konkrete Anwendungsfälle für § 3 Nr. 72 EStG

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG gilt sowohl für natürliche Personen als auch für Mitunternehmerschaften (z. B. GbR, OHG, GmbH & Co. KG) und Körperschaften (z. B. AG, GmbH, UG). Die von der Vorschrift begünstigten PV-Anlagen lassen sich nach dem Installationsort gliedern, da je nach der Art des Gebäudes (inkl. Nebengebäude wie z. B. Gartenhäuser, Garagen, Carports) unterschiedliche Leistungsgrenzen (in kWp) einzuhalten sind. Werden die genannten Leistungsgrenzen durch die auf dem jeweiligen Gebäude installierten PV-Anlagen je Steuerzahler/Mitunternehmerschaft überschritten, scheidet eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG aus:

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kWp je Steuerpflichtiger / Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus (§ 3 Nr. 72 Buchst. a EStG)	30,00
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus (§ 3 Nr. 72 Buchst. b EStG)	15,00 je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilie (§ 3 Nr. 72 Buchst. b EStG)	15,00 je Wohn-/Gewerbeinheit
Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, z. B. Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeinheit, Garagengrundstück (§ 3 Nr. 72 Buchst. a EStG)	30,00
Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeinheiten (analog § 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. b EStG)	15,00 je Gewerbeinheit

**Wichtig |** Für Zwecke des § 3 Nr. 72 EStG ist die Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in kWp maßgeblich. Eine PV-Anlage besteht dabei im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler (BFH, Urteil vom 19.07.2011, Az. XI R 29/09, Abruf-Nr. 113669).

Zehn Beispiele (nebst Abwandlungen) sollen Ihnen helfen, die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG zu verstehen und in der Praxis anwenden zu können.

### ■ Beispiel 1

Andreas hat 2017 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 15 kWp installiert.

Lösung: Besteht eine Gewinnerzielungsabsicht, sind für 2017 bis 2021 die Gewinne/Verluste zu ermitteln und zu versteuern. Ein Antrag auf Liebhaberei (BMF, Schreiben vom 29.10.2021, Az. IV C 6 – S 2240/19/10006 :006, Abruf-Nr. 225592) kann aufgrund der Anlagengröße nicht gestellt werden. Ab 2022 sind die Einnahmen und Entnahmen zwangsweise nach § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG steuerfrei.

Steuerbefreiung –  
ja oder nein?

Bruttoleistung in  
kWp maßgeblich

Zehn Beispiele  
weisen den Weg

Ausgaben können deshalb ab 2022 ebenfalls nicht abgesetzt werden (§ 3c Abs. 1 EStG) und eine Gewinnermittlung ist ab 2022 nicht mehr aufzustellen. Gleiches gilt, wenn er die PV-Anlage lediglich mieten oder leasen sollte. Ebenfalls spielt es keine Rolle, ob ihm das Einfamilienhaus gehört oder ob er vom Eigentümer lediglich die Dachfläche gemietet hat.

### ■ Abwandlung

Andreas hat im Jahr 2017 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit fünf kWp installiert.

Lösung: Wie im Ausgangsfall ist der Gewinn/Verlust bei vorliegender Gewinnerzielungsabsicht für 2017 bis 2021 relevant. Ab dem VZ 2022 gilt dann § 3 Nr. 72a EStG und die PV-Anlage stellt einen steuerfreien Betrieb dar. Möchte Andreas bereits für 2017 bis 2021 keine Gewinnermittlungen aufstellen und Gewinne versteuern, kann er einen Antrag auf Liebhaberei stellen (BMF, Schreiben vom 29.10.2021).

### ■ Beispiel 2

Andreas hat im Jahr 2017 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 35 kWp installiert.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Anlage mit 35 kWp die Grenze von 30 kWp überschreitet. Auch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG findet keine Anwendung (kein „sonstiges“ Gebäude). Damit müssen die Gewinne/Verluste für die PV-Anlage für alle Besteuerungszeiträume ab dem Jahr 2017 versteuert werden, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht bestehen sollte.

### ■ Beispiel 3

Andreas möchte im Jahr 2023 auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 20 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt, der Betrieb der PV-Anlage ist von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

### ■ Beispiel 4

Andreas möchte im Jahr 2023 auf seiner zum Einfamilienhaus gehörenden Garage eine PV-Anlage mit 20 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt, da auch eine PV-Anlage auf Nebengebäuden begünstigt ist. Der Betrieb der Anlage ist von Anfang an steuerfrei, Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

### ■ Beispiel 5

Andreas hat im Jahr 2017 auf einer Gewerbeimmobilie eine PV-Anlage mit 20 kWp installiert.

Zu den unterschiedlichsten Fällen ...

... aus der PV-Praxis ...

... die richtige Steuerlösung finden

So sind „alte“  
PV-Anlagen auf  
Gewerbeimmobilien  
zu behandeln ...

Lösung: Für die Jahre 2017 bis 2021 muss er den sich ergebenden Gewinn bzw. Verlust versteuern, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Einen Antrag auf Liebhaberei (nach BMF-Schreiben vom 29.10.2021) kann er nicht stellen. Ab dem Jahr 2022 findet § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG Anwendung und der Betrieb der PV-Anlage ist steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

... und so „neue“  
PV-Anlagen

#### ■ Abwandlung 1

Andreas möchte im Jahr 2023 auf einer Gewerbeimmobilie eine PV-Anlage mit 20 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt und der Betrieb der PV-Anlage ist von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

#### ■ Abwandlung 2

Andreas möchte im Jahr 2023 auf einer Gewerbeimmobilie eine PV-Anlage mit 40 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Auch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG findet keine Anwendung (kein „sonstiges“ Gebäude). Der Betrieb der PV-Anlage stellt einen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb dar. Andreas muss ab 2023 Gewinnermittlungen aufstellen und Gewinne/Verluste (bei Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht) versteuern.

Was gilt bei  
PV-Anlagen ...

#### ■ Beispiel 6

Andreas möchte im Jahr 2023 auf einem Mehrfamilienhaus mit sechs Parteien eine PV-Anlage mit 70 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Jedoch findet § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG Anwendung, weil die auf jede Einheit entfallende Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 15 kWp beträgt (70 kWp geteilt durch sechs Einheiten = je Einheit 11,67 kWp). Damit ist der Betrieb der PV-Anlage von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

... auf Mehr-  
familienhäusern?

#### ■ Abwandlung

Andreas möchte im Jahr 2023 auf einem Mehrfamilienhaus mit vier Parteien eine PV-Anlage mit 70 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Auch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG findet keine Anwendung, weil die auf jede Einheit entfallende Leistung mehr als 15 kWp beträgt (70 kWp geteilt durch vier Einheiten = je Einheit 17,5 kWp). Damit ist der Betrieb der PV-Anlage von Anfang an steuerlich relevant und Andreas muss Gewinnermittlungen aufstellen. Gewinne und Verluste sind zu versteuern, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

**Wichtig |** Bei der Prüfung der Anzahl der Wohneinheiten (oder Gewerbeeinheiten, vgl. Beispiel 7) ist regelmäßig auf die selbstständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen.

### ■ Beispiel 7

Andreas möchte im Jahr 2023 auf einem gemischt genutzten Objekt (drei Wohn- und vier Gewerbeeinheiten) eine PV-Anlage mit 70 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG gilt nicht, da die Grenze von 30 kWp überschritten wird. Jedoch findet § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG Anwendung, weil die auf jede Einheit entfallende Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 15 kWp beträgt (70 kWp geteilt durch sieben Einheiten = je Einheit 10,0 kWp). Damit ist der Betrieb der PV-Anlage von Anfang an steuerfrei. Gewinne und Verluste sind steuerlich nicht relevant und Gewinnermittlungen sind nicht aufzustellen.

**Wichtig |** Überwiegt der Anteil an Gewerbeeinheiten, war nach ersten Entwürfen des JStG 2022 § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG nicht anwendbar. Das ist in der finalen Fassung des JStG 2022 aber korrigiert worden, sodass es bei gemischt genutzten Objekten lediglich auf die Grenze von 15 kWp je Einheit ankommt.

### ■ Beispiel 8

Andreas möchte im Jahr 2023 eine Freiland-PV-Anlage mit 15 kWp installieren.

Lösung: Weder § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG noch § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG finden bei Freilandanlagen Anwendung. Freilandanlagen unterliegen wie bisher auch immer der Besteuerung, sofern eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

### ■ Beispiel 9

Eine Kapitalgesellschaft (AG, GmbH oder UG) möchte 2023 auf ihrem Betriebsgebäude eine PV-Anlage mit 14 kWp installieren.

Lösung: § 3 Nr. 72 EStG gilt für alle Steuerpflichtigen und Mitunternehmerschaften. Über § 8 Abs. 1 KStG findet die Steuerbefreiung auch für alle Kapitalgesellschaften Anwendung. Betreiben diese eine von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage, dann sind ab dem 01.01.2022 sämtliche hieraus erzielten Erträge steuerfrei.

### ■ Abwandlung

Die Installation erfolgt durch eine Mitunternehmerschaft (GbR, OHG, GmbH & Co. KG etc.).

Lösung: Wie im Ausgangsfall gilt § 3 Nr. 72 EStG. Die Entnahmen und Einnahmen resultierend aus dem Betrieb der PV-Anlage sind ab dem 01.01.2022 steuerfrei.

Und was bei gemischten Wohn- und Gewerbeeinheiten?

Bei Freiland-PV-Anlagen bleibt alles beim Alten

Über § 8 Abs. 1 KStG gilt Steuerbefreiung auch für KapGes

Das gilt im Fall  
der Vermietung

### ■ Beispiel 10

Andreas vermietet eine komplette PV-Anlage mit neun kWp an Bernd. Bernd zahlt als Gegenleistung an Andreas eine jährliche Pacht. Bernd betreibt die PV-Anlage auf seinem privaten Einfamilienhaus und nutzt den Strom für private Zwecke. Der Überschuss wird an den Netzbetreiber eingespeist.

Lösung: § 3 Nr. 72 EStG begünstigt nur die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von PV-Anlagen. Da es sich bei Andreas bei den Einnahmen als Vermieter der PV-Anlage nicht um Einnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage handelt, werden diese Einnahmen nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt und steuerfrei gestellt (Andreas betreibt nicht die PV-Anlage, sondern Bernd ist der Betreiber). Die von Bernd als Betreiber der PV-Anlage bezogenen Einnahmen und Entnahmen fallen unter § 3 Nr. 72 EStG.

Miet-Anlagen unter-  
fallen § 3 Nr. 72 EStG

### Die Regeln für Eigentum, gemietete und geleaste Anlagen

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG unterscheidet nicht dahingehend, ob die betriebene PV-Anlage in Ihrem Eigentum steht oder gemietet bzw. geleast wurde. Sämtliche PV-Anlagen können unter die Steuerbefreiung fallen. Es kommt lediglich auf den Installationsort und die installierte Leistung an. Zudem spielt es keine Rolle, ob Ihnen der Installationsort gehört. Installieren Sie bspw. eine PV-Anlage mit 20 kW auf einem gemieteten Einfamilienhaus, dann auch fällt diese unter § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG.

Bei mehreren  
Anlagen auf einem  
Gebäude bedarf es ...

### Das gilt bei mehreren PV-Anlagen auf einem Objekt

Auf manchen Gebäuden befindet sich nicht nur eine, sondern gleich mehrere PV-Anlagen. Es stellt sich daher die Frage, wie bei diesen hinsichtlich der maximalen Anlagengröße von 30 kWp (§ 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG) bzw. 15 kWp je Einheit (§ 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG) zu verfahren ist?

... einer gebäudebe-  
zogenen Betrachtung

Für § 3 Nr. 72 a) EStG ist eine gebäudebezogene Betrachtung je Steuerzahler/Mitunternehmerschaft vorzunehmen. Das bedeutet, dass sich die Grenzen zwar auf das jeweilige Gebäude und die dort installierten PV-Anlagen beziehen. Einbezogen werden jedoch nur die PV-Anlagen, die dem Steuerzahler/der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind. Befinden sich auf dem Gebäude auch PV-Anlagen anderer Steuerpflichtiger / einer anderen Mitunternehmerschaft, dann bleiben diese PV-Anlagen zur Prüfung des § 3 Nr. 72 EStG unberücksichtigt.

Steuerfreiheit prüfen  
und nachweisen

### ■ Beispiel 1

Andreas installiert auf seinem Einfamilienhaus zwei PV-Anlagen. Eine PV-Anlage umfasst neun und die zweite PV-Anlage umfasst 22 kWp.

Lösung: Die Leistung der beiden PV-Anlagen beträgt zusammen 31 kWp. Somit findet die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG keine Anwendung.

**PRAXISTIPP** | Kann gegenüber dem Finanzamt nachgewiesen werden, dass eine der beiden Anlagen ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, dann bleibt

diese Anlage für die Prüfung des § 3 Nr. 72 EStG unberücksichtigt. Das bedeutet, dass der Grenzwert von 30 kWp durch die verbleibende Anlage eingehalten wird und für diese die Steuerbefreiung gilt.

### ■ Abwandlung

Andreas installiert auf dem Einfamilienhaus die PV-Anlage mit den neun kWp. Seine Ehefrau installiert auf dem Einfamilienhaus die PV-Anlage mit den 22 kWp. Beide PV-Anlagen werden getrennt voneinander von Andreas bzw. der Ehefrau betrieben.

Lösung: Die gemeinsame Leistung beträgt 31 kWp. Grundsätzlich scheidet eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG aus. Da die Prüfung der Grenzwerte jedoch je Steuerpflichtigen/je Mitunternehmerschaft vorgenommen wird und es sich bei A bzw. seiner Ehefrau um zwei getrennte Steuerpflichtige handelt, findet § 3 Nr. 72 EStG Anwendung und beide PV-Anlagen sind ab dem 01.01.2022 steuerfrei.

### ■ Beispiel 2

Andreas installiert auf seinem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 25 kWp. Seine Ehefrau installiert auf dem Einfamilienhaus eine weitere PV-Anlage mit 30 kWp. Gemeinsam installieren die Ehegatten als GbR auf dem Einfamilienhaus eine dritte PV-Anlage mit 20 kWp. Weiterhin installiert eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter Andreas ist, auf dem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 27 kWp. Alle PV-Anlagen werden getrennt voneinander durch die jeweiligen Personen / Gesellschaften betrieben.

Lösung: Insgesamt beträgt die installierte Leistung auf dem Einfamilienhaus 102 kWp. Da jedoch je Steuerpflichtigen/Mitunternehmerschaft die Grenze von 30 kWp nicht überschritten wird, unterliegen alle PV-Anlagen der in § 3 Nr. 72 EStG verankerten Steuerbefreiung.

**Wichtig |** Das Beispiel zeigt eindrucksvoll die Umgehungsstrategie, wenn eine größere als von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage installiert werden soll. Die Anlage muss einfach in mehrere kleinere Anlagen mit mehreren Betreibern geteilt werden. Dann kann für alle Anlagen die Steuerbefreiung genutzt werden. Soll z. B. auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 40 kWp installiert werden, wäre diese nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt. Werden hingegen durch den Ehemann 20 kWp und die Ehefrau weitere 20 kWp installiert und die Anlagen getrennt voneinander betrieben, findet § 3 Nr. 72 EStG Anwendung; die Anlagen sind steuerfrei.

### Der Grenzwert von 100 kWp je Steuerpflichtigem

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG ist auf höchstens 100 kWp pro Steuerzahler bzw. Mitunternehmerschaft begrenzt. Für Zwecke dieser Höchstgrenze ist eine dreistufige Prüfung vorzunehmen:

#### Schritt 1:

Im ersten Schritt wird geprüft, für welche PV-Anlagen keine Gewinnerzielungsabsicht besteht oder auf Basis des BMF-Schreibens vom 29.10.2021 Liebhaberei beantragt wurde. Diese Anlagen werden nicht weiter berücksichtigt und spielen für den Grenzwert von 100 kWp keine Rolle.

Prüfung der Grenzwerte ...

... erfolgt je Steuerpflichtigem und sichert so ...

... oftmals die Steuerbefreiung

Max. 100 kWp pro Steuerpflichtigem

Dreistufiges Prüfverfahren ...

... durchführen ...

### Schritt 2:

In zweiten Schritt ist für den Steuerpflichtigen oder die Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen der von ihm oder ihr betriebenen und nach dem ersten Schritt noch verbleibenden PV-Anlage die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten (Grenzwerte des § 3 Nr. 72 EStG – also 30 kWp je Gebäude bzw. 15 kWp je Wohnung / Einheit). Alle PV-Anlagen, die diese Grenzwerte nicht einhalten und damit per se nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt sind, bleiben bei der Prüfung des Grenzwerts von 100 kWp unberücksichtigt.

... und zum richtigen Ergebnis gelangen

### Schritt 3:

Im dritten Schritt ist zu prüfen, ob der jeweilige Steuerpflichtige oder die Mitunternehmerschaft insgesamt die 100 kWp-Grenze einhält. Dabei sind die maßgeblichen Leistungen aller nach Schritt 1 und 2 verbliebenen und dem Grunde nach von § 3 Nr. 72 EStG begünstigten PV-Anlagen, die vom Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft auf, an oder in Gebäuden betrieben werden, für die Ermittlung der 100 kWp-Grenze zu addieren. Das gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch für Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind.

PV-Anlagen auf Freiflächen ...

### ■ Beispiel

Ein Steuerpflichtiger betreibt zwei PV-Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von 30,00 kWp auf je einem Einfamilienhaus und eine Freiflächenanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kWp. Zudem wird auf einem weiteren Einfamilienhaus noch eine weitere PV-Anlage mit fünf kWp betrieben. Für diese wurde auf Grundlage des BMF-Schreibens vom 29.10.2021 Liebhaberei beantragt.

... bleiben bei der 100-kWp-Grenze außen vor

Lösung: Insgesamt werden 115 kWp durch den Steuerpflichtigen betrieben. Die Freiflächenphotovoltaikanlage ist nicht in die Prüfung der 100 kWp-Grenze einzubeziehen, da diese per se nicht von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt ist. Gleiches gilt für die Anlage mit fünf kWp, für die Liebhaberei beantragt wurde. Denn insoweit liegt kein Gewerbebetrieb vor. Damit verbleiben lediglich die beiden PV-Anlagen auf den Einfamilienhäusern mit insgesamt 60 kWp. Diese beiden Anlagen sind deshalb nach § 3 Nr. 72 Buchst. a EStG begünstigt. Der Grenzwert von 100 kWp wird nicht erreicht.

So gestaltet sich der Fall ...

### ■ Abwandlung 1

Der Steuerpflichtige betreibt zusätzlich eine fünfte PV-Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50 kWp auf einem Haus mit zwei Wohneinheiten.

Lösung: Da auch diese Anlage bereits dem Grunde nach nicht unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, da die maximale maßgebliche Leistung für diese Gebäudeart von 30 kWp überschritten ist, ist diese Anlage ebenfalls nicht in die Ermittlung der 100-kWp-Grenze einzubeziehen.

## ■ Abwandlung 2

Der Steuerpflichtige ist damit zu 25 Prozent an einer PV-Anlagen GbR beteiligt. Die GbR betreibt mehrere PV-Anlagen, welche allesamt dem Grunde nach von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt sind. Insgesamt umfassen die von der GbR betriebenen PV-Anlagen eine maßgebliche Leistung von 80 kWp. Auf den Steuerpflichtigen entfallen anteilig 20 kWp (25 Prozent).

Lösung: Ist ein Steuerpflichtiger, der nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen betreibt (die beiden PV-Anlagen mit jeweils 30 kWp auf den Einfamilienhäusern), daneben an einer PV-Anlagen betreibenden Mitunternehmerschaft beteiligt, sind die von der Mitunternehmerschaft betriebenen PV-Anlagen nicht anteilig bei der Prüfung der 100-kWp-Grenze des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Es bleibt dabei, dass für den Steuerpflichtigen nur 60 kWp in die Grenze einbezogen werden. Die anteiligen 20 kWp der PV-Anlagen GbR bleiben unberücksichtigt.

## ■ Abwandlung 3

Der Steuerpflichtige betreibt daneben noch eine PV-Anlage mit 60 kWp auf einem Mehrfamilienhaus mit vier Parteien.

Lösung: Sowohl die beiden getrennten PV-Anlagen auf den Einfamilienhäusern mit jeweils 30 kWp als auch die PV-Anlage auf dem Mehrfamilienhaus mit 60 kWp fallen dem Grunde nach unter § 3 Nr. 72 EStG. Deshalb werden die Leistungen aller Anlagen für Zwecke des Grenzwerts von 100 kWp addiert. Da sich die addierte Leistung auf 120 kWp beläuft, wird die Grenze überschritten. Folglich ist die in § 3 Nr. 72 EStG verankerte Steuerbefreiung insgesamt nicht anzuwenden (weder für die PV-Anlagen auf den Einfamilienhäusern noch für die PV-Anlage auf dem Mehrfamilienhaus).

**Wichtig |** Dieses ungünstige Ergebnis kann vermieden werden. Etwa dann, wenn es gelingt, dem Finanzamt nachzuweisen, dass für eine der drei dem Grunde nach unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden PV-Anlagen keine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Da diese PV-Anlage dann bei der Prüfung des Grenzwerts von 100 kWp unberücksichtigt bleibt, halten die verbleibenden zwei – dem Grunde nach unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden – PV-Anlagen die Grenze ein und sind damit steuerfrei.

### Überführung der PV-Anlage nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG?

Wird der Grenzwert von 100 kWp überschritten, dann kann auch überlegt werden, eine der PV-Anlagen gemäß § 6 Abs. 3 oder 5 EStG zu Buchwerten auf eine andere Person (z. B. Ehegatte, volljährige Kinder) oder neu gegründete Mitunternehmerschaft (z. B. weitere Ehegatten-GbR) zu übertragen. Die Folge: Für die verbliebenen Anlagen wäre § 3 Nr. 72 EStG zu gewähren und der Betrieb wäre steuerfrei. Gleiches würde für die übertragene Anlage gelten.

Ganz so einfach ist es jedoch nicht. Zwar ist die Übertragung oder Überführung einer PV-Anlage zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG nach den allgemeinen Grundsätzen möglich. Hierfür ist jedoch erforderlich, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 6 Abs. 3 S. 1 und Abs. 5

... bei hinzukommen-  
den PV-Anlagen

„Hintertür“ nutzen:  
Fehlende Gewinn-  
erzielungsabsicht  
nachweisen ...

... oder Anlage ins  
Privatvermögen  
überführen

S. 1 EStG). Die Besteuerung der stillen Reserven ist jedoch nicht sichergestellt, wenn die PV-Anlage vor der Übertragung oder Überführung nicht nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigt war und damit auch ein etwaiger Aufgabe-/Veräußerungsgewinn steuerpflichtig wäre, nach der Übertragung oder Überführung jedoch nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigt ist. In diesen Fällen scheidet eine Übertragung oder Überführung zu Buchwerten aus, stille Reserven sind aufzudecken.

### ■ Beispiel

Übertragung zu  
Buchwerten ...

Andreas betreibt auf einem Mehrfamilienhaus mit sechs Parteien eine PV-Anlage mit 90 kWp. Auf seinem Einfamilienhaus betreibt er eine PV-Anlage mit 20 kWp. Beide Anlagen sind grundsätzlich von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt, jedoch wird der Grenzwert von 100 kWp überschritten. Andreas überlegt, die PV-Anlage auf dem Einfamilienhaus auf seine Ehefrau zu Buchwerten zu übertragen.

... scheidet aus

Lösung: Eine Übertragung zu Buchwerten scheidet aus, da die Besteuerung der stillen Reserven aufgrund der bei der Ehefrau geltenden Steuerbefreiung nicht sichergestellt ist. Allerdings kann Andreas die PV-Anlage zum aktuellen Wert auf seine Ehefrau übertragen. Das würde zwar bedeuten, dass Andreas hinsichtlich dieser PV-Anlage sämtliche stillen Reserven aufdecken und versteuern muss. Der Vorteil wäre jedoch, dass ab diesem Zeitpunkt die PV-Anlage auf dem Mehrfamilienhaus gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist, ebenso wie die von diesem Zeitpunkt an von seiner Ehefrau betriebene PV-Anlage auf dem privaten Einfamilienhaus.

### Besonderheiten bei „Wechselfällen“

In drei konkreten  
Fällen ist ...

Werden die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt, dann findet die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt Anwendung. Mögliche Anwendungsfälle sind:

- Veränderungen bei den Wohn-/Gewerbeeinheiten im Gebäude (mehr / weniger PV-Anlagen sind von § 3 Nr. 72 EStG begünstigt)
- Änderung der maßgeblichen Leistung der PV-Anlage (z. B. durch eine Anlagenerweiterung oder Neuinstallationen sowie Anlagenverläufen)
- erstmaliges Über- oder nach einem Überschreiten durch Veränderungen ein Unterschreiten der 100 kWp-Grenze

### ■ Beispiel

... die Steuerbefreiung  
unterjährig  
anwendbar ...

Andreas betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Gebäude mit zwei Gewerbeeinheiten eine PV-Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 32 kW (peak). Eine der beiden Gewerbeeinheiten wird zum 01.08.2024 in zwei Einheiten aufgeteilt, sodass sich in dem Gebäude ab diesem Zeitpunkt drei Gewerbeeinheiten befinden.

Lösung: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 Buchst. b EStG werden ab dem 01.08.2024 erstmals erfüllt. Die Steuerbefreiung findet daher erst ab diesem Zeitpunkt Anwendung. Bis zum 31.07.2024 gelten die allgemeinen Grundsätze, sodass ein Gewinn zu ermitteln und zu versteuern ist.

## ■ Abwandlung

Die aufgeteilte Gewerbeeinheit wird ab dem 01.07.2025 wieder zusammengelegt, sodass sich in dem Gebäude ab diesem Zeitpunkt nur noch zwei Gewerbeeinheiten befinden.

Lösung: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 Buchst. b EStG werden ab dem 01.07.2025 nicht mehr erfüllt. Die Steuerbefreiung entfällt daher ab diesem Zeitpunkt. Ab dem 01.07.2025 ist wieder ein Gewinn zu ermitteln und zu versteuern. Ausnahme: Es kann nachgewiesen werden, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht.

... oder entfällt unterjährig

## Die Rechtsfolgen von § 3 Nr. 72 EStG

Für Anlagen, die unter § 3 Nr. 72 EStG fallen, gelten mehrere Rechtsfolgen.

### Keine steuerliche Relevanz der Gewinne und Verluste

Werden die Anforderungen des § 3 Nr. 72 EStG erfüllt, sind kraft Gesetzes sämtliche Entnahmen und Einnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage steuerfrei. Die Steuerbefreiung umfasst also folgende Einnahmen:

- die Einspeisevergütung,
- Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, z. B. an Mieter,
- Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen,
- Zuschüsse und
- bei der Einnahmenüberschussrechnung vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer
- den späteren Veräußerungserlös aus dem Verkauf der gebrauchten PV-Anlage

Sämtliche Entnahmen und Einnahmen sind steuerfrei

Daneben sind auch die Entnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage steuerfrei. Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, z. B.:

In diesen Fällen liegt eine Entnahme vor

- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verwendet. Gleiches gilt, wenn der Strom in vom Steuerpflichtigen unentgeltlich überlassenen Räumen verwendet wird. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Überlassung der Räume an einen Arbeitnehmer des die Photovoltaikanlage betreibenden Betriebs erfolgt.
- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in Räumen verwendet, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, z. B. das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit des Steuerpflichtigen.
- Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung für das Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des die PV-Anlage betreibenden Betriebs gehört.

Auch alte Anlagen  
werden ab 2022 nach  
§ 3 Nr. 72 EStG  
besteuert

Parallel bedeutet die Steuerbefreiung, dass gemäß § 3c Abs. 1 EStG für die PV-Anlage keine Betriebsausgaben abgesetzt werden können.

**Wichtig |** Bei Erfüllen des § 3 Nr. 72 EStG gilt die Steuerbefreiung nicht nur für neue ab dem 01.01.2022 installierte PV-Anlagen, sondern auch für uralte Bestandsanlagen. Bei diesen treten die Rechtsfolgen allerdings erst ab dem Jahr 2022 ein. Bis 2021 bleibt es bei der bisherigen steuerlichen Beurteilung.

#### Keine Gewinnermittlung ab 2022 erforderlich

Da unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG sowohl die Einnahmen und Entnahmen steuerfrei als auch die damit zusammenhängenden Ausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig sind, erübrigt sich das Aufstellen einer Gewinnermittlung. Deshalb bestimmt § 3 Nr. 72 S. 2 EStG, dass kein Gewinn zu ermitteln ist, wenn die aus der PV-Anlage erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei sind.

### Zweifelsfragen und Besonderheiten des § 3 Nr. 72 EStG

#### Endabrechnung des Netzbetreibers in 2022 für 2021

Der Netzbetreiber erteilt regelmäßig für die Einspeisung des Jahres 2021 erst im Jahr 2022 eine Endabrechnung. Weist diese ein Guthaben aus, bezieht sich das Guthaben auf das Jahr 2021. Findet trotzdem die Steuerbefreiung Anwendung?

Zufluss des Guthabens für 2021  
in 2022 ...

... führt zur  
Anwendung von  
§ 3 Nr. 72 EStG

§ 3 Nr. 72 EStG gilt für alle Entnahmen und Einnahmen ab dem 01.01.2022. Da der Gewinn der PV-Anlage regelmäßig nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird, gilt für die zeitliche Zuordnung der Einnahmen § 11 Abs. 1 EStG. Das bedeutet, dass diese in dem Jahr anzusetzen sind, in dem sie zugeflossen sind. Fließt das Guthaben für 2021 dem Anlagenbetreiber erst im Jahr 2022 zu, dann findet bereits die Steuerbefreiung Anwendung. Der Zuflusszeitpunkt ist also maßgebend. Auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einspeisung des Jahres 2021 und der dort noch nicht geltenden Steuerbefreiung kommt es nicht an. Gleiches gilt im Übrigen für etwaige Rückforderungen des Netzbetreibers aufgrund zu hoch geleisteter Abschlagszahlungen.

#### Aufwendungen ab 2022 für das Jahr 2021 oder weiter zurückliegende Jahre

Gemäß § 3c Abs. 1 EStG sind all diejenigen Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, die mit den nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen und Entnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Anders als bei den Einnahmen, bei denen es für § 3 Nr. 72 EStG auf den Zeitpunkt des Zuflusses ankommt, stellt § 3c Abs. 1 EStG auf den wirtschaftlichen Zusammenhang ab. Es stellt sich daher die Frage, ob auch in der Zeit ab dem 01.01.2022 noch Betriebsausgaben steuerwirksam deklariert werden können, obwohl von diesem Tag an die Entnahmen und Einnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind.

Wirtschaftlicher  
Zusammenhang  
ist entscheidend

Und das geht! Zumindest immer insoweit, wie die Betriebsausgaben nicht mit den ab dem 01.01.2022 zufließenden steuerfreien Einnahmen und Entnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (vgl. auch BFH, Urteil vom 13.12.2012, Az. IV R 51/09, Abruf-Nr. 130276). Insbesondere

kann damit die an das Finanzamt ab dem 01.01.2022 gezahlte Umsatzsteuer, die sich noch auf Einnahmen bezieht, die in der Zeit vor dem 01.01.2022 bezogen wurden (und die deshalb noch der Steuerpflicht unterlag) als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Damit wird ein Verlust generiert, der mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden kann.

Gleiches gilt bspw. für Rechts- und Beratungskosten. Wurde für die Erstellung der Einnahmen-Überschussrechnung und Umsatzsteuererklärung für 2021 ein Steuerberater beauftragt, dann sind hierfür Kosten angefallen. Diese lassen sich auch weiterhin als Betriebsausgaben absetzen – auch wenn die Zahlung erst ab dem 01.01.2022 erfolgte. Denn diese Ausgaben stehen ausschließlich mit den steuerverhafteten Einnahmen und Entnahmen des Jahres 2021 und nicht mit den steuerfreien Einnahmen und Entnahmen des Jahres 2022 in wirtschaftlichen Zusammenhang.

**PRAXISTIPP** | Auch wenn der Betrieb der PV-Anlage ab dem Jahr 2022 nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist, sollten Sie dennoch insbesondere im Jahr 2022 insoweit Betriebsausgaben geltend machen, wie sich diese wirtschaftlich auf das Jahr 2021 oder früher beziehen. Als Faustformel kann folgendes dienen: Wäre für die PV-Anlage zum 31.12.2021 eine Bilanz aufgestellt worden, hätten dann die in der Zeit ab dem 01.01.2022 gezahlten Aufwendungen bereits als Verbindlichkeit oder Rückstellung ausgewiesen werden müssen? Falls ja, kommt auch bei einer Zahlung ab dem 01.01.2022 noch ein Betriebsausgabenabzug in Betracht. Falls nein, greift § 3c Abs. 1 EStG, der Betriebsausgabenabzug ist ausgeschlossen.

### § 3 Nr. 72 EStG – Betriebs- oder Privatvermögen?

Wenn eine bisher im Betriebsvermögen befindliche PV-Anlage unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, handelt es sich dann ab dem 01.01.2022 um Privat- oder Betriebsvermögen?

Bei dem Betrieb einer PV-Anlage handelt es sich um einen Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 EStG – vorausgesetzt eine Gewinnerzielungsabsicht ist gegeben. Sprich: Die Anlage ist dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Erst im nächsten Schritt erfolgt die Prüfung der möglicherweise über § 3 Nr. 72 EStG bestehenden Steuerfreiheit. Deshalb ist eine steuerfreie PV-Anlage dem (steuerfreien) Betriebs- und nicht dem Privatvermögen zuzurechnen. Das stellt auch § 3 Nr. 72 S. 2 EStG klar. Denn nur wenn die Einnahmen „insgesamt“ steuerfrei sind, ist für die PV-Anlage kein Gewinn zu ermitteln.

**Wichtig** | Liegt keine Gewinnerzielungsabsicht vor oder wurde auf Basis des BMF-Schreibens vom 29.10.2021 Liebhaberei beantragt, dann liegt insgesamt kein Gewerbebetrieb vor und die PV-Anlage gehört zum Privatvermögen

### Übergang zu § 3 Nr. 72 EStG – Was ist mit stillen Reserven?

Wurde die PV-Anlage bereits vor dem 01.01.2022 installiert, haben sich in der Zeit zwischen der Installation und dem 01.01.2022 regelmäßig stille Reserven gebildet (der tatsächliche Wert der PV-Anlage liegt oberhalb des Restbuchwerts). Es stellt sich die Frage, ob diese infolge des Übergangs zur Steuerfreiheit aufzudecken und zu versteuern sind.

Kosten für 2021  
bleiben trotz  
Steuerbefreiung  
abziehbar

Betriebsausgaben  
also unbedingt  
geltend machen

Was passiert mit  
PV-Anlagen des  
Betriebsvermögens?

Stille  
Reserven ...

Auch wenn die gebildeten stillen Reserven auf einen Zeitraum entfallen, in dem Gewinne und Verluste aus der PV-Anlage noch steuerlich relevant waren, unterliegen diese nicht der Besteuerung. Zwar ist es so, dass bei einem Übergang zur Liebhaberei gemäß § 180 Abs. 2 AO i. V. m. § 8 der Verordnung zu § 180 AO die bis zum Übergang zur Liebhaberei entstandenen stillen Reserven gesondert festzustellen und bei einer späteren Veräußerung der Anlage aufzudecken sind. Aber der Übergang zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG stellt keinen Übergang zur Liebhaberei dar, weshalb sich die PV-Anlage auch weiterhin im Betriebsvermögen befindet. Deshalb stellt bereits der Wortlaut von § 3 Nr. 72 EStG klar, dass ab dem 01.01.2022 die Entnahmen und Einnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage steuerfrei sind. Diese Begriffe umfassen nicht nur die Einspeisevergütung und den dezentral verbrauchten Strom, sondern auch einen späteren Veräußerungserlös (inkl. aller dabei aufgedeckter stiller Reserven) wie auch einen späteren Entnahmegewinn.

... unterliegen nicht  
der Besteuerung

**PRAXISTIPP** | Auch bei einem Antrag auf Liebhaberei entsprechend dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 sind keine stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern. Denn in diesem Fall gilt die Liebhaberei rückwirkend ab dem Tag der Inbetriebnahme, sodass sich keine steuerverhafteten stillen Reserven ergeben.

Ist § 35a EStG trotz  
der neuen Steuer-  
befreiung möglich?

### Auswirkungen auf § 35a EStG

Liegen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG vor, können keine Betriebsausgaben steuermindernd geltend gemacht werden (§ 3c Abs. 1 EStG). Folglich stellt sich die Frage, ob die in den Betriebsausgaben enthaltenen Lohnkosten für die Installation, Wartung oder Reparatur zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG berechtigen. Nach § 35a Abs. 5 S. 1 EStG können Aufwendungen nur dann berücksichtigt werden, wenn diese keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Betriebsausgaben setzen ihrerseits Aufwendungen voraus, die durch einen Betrieb veranlasst sind. Ein Betrieb wiederum stellt die betriebliche Erwerbstätigkeit dar. Sie liegt vor, wenn eine selbstständige, nachhaltige Betätigung ausgeübt wird, um Gewinne zu erzielen (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG).

Gesetzeswortlaut  
schließt § 35a EStG  
eigentlich aus

Allerdings liegt bei Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG grundsätzlich eine Gewinnerzielungsabsicht vor und damit auch ein Gewerbebetrieb. Somit ergeben sich sowohl Betriebsausgaben als auch Betriebseinnahmen, nur mit der Besonderheit, dass diese gemäß § 3 Nr. 72 EStG und § 3c Abs. 1 EStG steuerlich nicht relevant sind. Und da die in den Installations-, Wartungs- und Reparaturaufwendungen enthaltenen Lohnkosten damit Betriebsausgaben darstellen, berechtigen diese entsprechend dem Wortlaut von § 35a Abs. 5 S. 1 EStG nicht zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG.

BMF macht  
steuerzahler-  
freundliche  
Ausnahme

**Wichtig** | Dieser – nach dem Gesetzeswortlaut zutreffenden – Beurteilung hat sich die Finanzverwaltung nicht angeschlossen. Im Anwendungsschreiben vom 17.07.2023 vertritt das BMF in Rz. 28 die Auffassung, dass ausschließlich für Zwecke des § 35a EStG bei PV-Anlagen, die die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG erfüllen und die auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden montiert sind, zu unterstellen ist, dass diese bereits ohne

Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Bei Vorliegen der allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen des § 35a EStG kann deshalb (aus Billigkeitsgründen) die Steuerermäßigung gewährt werden.

### ■ Beispiel

Andreas hat 2023 auf seinem privat bewohnten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit 20 kWp installieren lassen. Die Anlage unterliegt der in § 3 Nr. 72 EStG geregelten Steuerbefreiung. In den Installationskosten sind Lohnaufwendungen von 2.000 Euro brutto enthalten, die mittels Überweisung beglichen wurden.

Lösung: Der Betrieb der PV-Anlage ist gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Für die Installationskosten kann grundsätzlich keine Steuerermäßigung i. S. v. § 35a EStG beansprucht werden, da es sich weiterhin um (nicht abzugsfähige) Betriebsausgaben handelt. Aus Billigkeitsgründen ist gemäß den Ausführungen des BMF in Randziffer 28 des Schreibens vom 17.07.2023 doch eine Anwendbarkeit der Steuerermäßigung möglich. Wird diese beantragt, beläuft sich die Steuerermäßigung auf 400 Euro (20 Prozent von 2.000 Euro Lohnaufwendungen).

§ 35a EStG darf in Anspruch genommen werden

### Auswirkung auf Investitionsabzugsbeträge

Soll eine PV-Anlage erst in künftigen Jahren angeschafft werden, kann unter den Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 bis 4 EStG ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) in Höhe von bis zu 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungskosten gebildet und steuermindernd mit anderen Einkünften verrechnet werden. Weitere Details und die konkreten Anforderungen sind im BMF-Schreiben vom 15.06.2022, Az. IV C 6 – S 2139-b/21/10001 :001 beschrieben (Abruf-Nr. 229836).

§ 3 Nr. 72 EStG strahlt auch ....

Der neue § 3 Nr. 72 EStG wirkt sich auf diese Steuergestaltung, die in der Praxis oft genutzt wird, leider auch aus. Nämlich dann, wenn die anzuschaffende bzw. angeschaffte PV-Anlage in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 72 EStG fällt. Weil nach § 3c Abs. 1 EStG die mit den steuerfreien Entnahmen und Einnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nicht abzugsfähig sind, gilt entsprechendes grundsätzlich auch für Investitionsabzugsbeträge. Es ist zwischen drei Fallgestaltungen zu unterscheiden (BFM, 17.07.2023, Rz. 19):

... auf den IAB nach § 7g EStG aus

■ **Bildung IAB ab 2022:** Soll ab dem Jahr 2022 ein IAB für eine PV-Anlage gebildet werden, die unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, ist dies nicht möglich. Zwar enthält der Wortlaut des § 7g EStG keine Einschränkung dahingehend, dass eine Bildung für steuerbefreite Betriebe ausgeschlossen ist. Allerdings hat der BFH bereits am 10.10.2017 (X R 33/16) zur alten Fassung des § 7g EStG entschieden, dass die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ausgeschlossen ist, soweit die geplanten Aufwendungen als unangemessen i. S. v. § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG anzusehen sind. Denn andernfalls würde der Zweck des § 7g EStG verfehlt werden. Eine entsprechende Auslegung dürfte auch für die neue Fassung des § 7g EStG gelten, weshalb aus identischen Gründen ein Abzug zu versagen wäre. Zudem ist zu beachten, dass der Abzugsbetrag ausschließlich mit nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen würde, sodass auch gemäß § 3c Abs. 1 EStG ein Abzug ausgeschlossen wäre. In nach dem 31.12.2021 endenden

Drei Anwendungsfälle ...

... richtig lösen

Wirtschaftsjahren scheidet folglich die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aus, da ein Gewinn nicht mehr zu ermitteln ist (§ 3 Nr. 72 S. 2 i. V. m. § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG).

- **Bildung IAB vor 2022 und Anschaffung ab 2022:** Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 01.01.2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen investiert wurde.
- **Bildung IAB vor 2021 und Anschaffung vor 2022:** Hier waren sowohl die Bildung als auch die Auflösung des IAB zulässig.

**Wichtig |** Diese Grundsätze gelten, wenn die PV-Anlage wie üblich einen gesonderten Gewerbebetrieb darstellt. Soll eine PV-Anlage im Ausnahmefall innerhalb eines einheitlichen Gewerbebetriebs angeschafft werden (z. B. von einer GmbH), dann ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nicht nach § 3c Abs. 1 EStG zu kürzen. Die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG fällt ebenfalls nicht unter § 3 Nr. 72 S. 1 EStG (BMF, 17.07.2023, Rz. 25).

#### Auswirkung auf Sonderabschreibungen

Im Jahr der Anschaffung und den folgenden vier Jahren können Sie Sonderabschreibungen von bis zu 20 Prozent der Anschaffungskosten vornehmen (§ 7g Abs. 5 EStG). Darauf wirkt sich die Steuerbefreiung aus, wenn die Anlage in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 72 EStG fällt. Da die nach § 3c Abs. 1 EStG mit den steuerfreien Entnahmen und Einnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nicht abzugsfähig sind, gilt entsprechendes auch für die Sonderabschreibung. Zwei Fallgestaltungen sind zu unterscheiden:

Keine Sonder-AfA bei § 3 Nr. 72 EStG

- **Sonderabschreibung ab 2022:** Ab dem Jahr 2022 sind Sonderabschreibungen für PV-Anlagen, die unter § 3 Nr. 72 EStG fallen, ohne steuerliche Relevanz. Da die Entnahmen und Einnahmen der PV-Anlage nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind, können die Sonderabschreibungen gemäß § 3c Abs. 1 EStG nicht abgezogen werden.
- **Sonderabschreibung vor 2022:** Hier besteht zwischen der Sonderabschreibung und den ab dem 01.01.2022 erzielten steuerfreien Einnahmen und Entnahmen keine unmittelbare wirtschaftliche Verknüpfung, weshalb die Sonderabschreibung in voller Höhe zu gewähren ist. Das stellte bereits der BFH in einem ähnlich gelagerten Fall klar (BFH, Urteil vom 13.12.2012, Az. IV R 51/09). Eine anteilige Kürzung der Sonderabschreibung, wie diese auf ab dem 01.01.2022 erzielte Einnahmen und Entnahmen entfällt, ist nicht zulässig.

Bei „alten“ PV-Anlagen gilt die Sonder-AfA ...

#### ■ Beispiel

Andreas hat 2020 auf seinem Einfamilienhaus eine von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage installiert. Die Anschaffungskosten belaufen sich auf 20.000 Euro. Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG hat Andreas bisher nicht geltend gemacht. Die Steuerfestsetzung für 2021 ist noch nicht bestandskräftig.

Lösung: Andreas sollte umgehend für 2021 eine Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 20 Prozent der Anschaffungskosten und mithin 4.000 Euro geltend machen (im Zweifel im Einspruchsverfahren). Denn dann mindert sich sein zu versteuernder Gewinn um 4.000 Euro. Die Sonderabschreibung darf das Finanzamt nicht anteilig kürzen, auch nicht insoweit, wie ab dem 01.01.2022 steuerfreie Einnahmen und Entnahmen erzielt werden.

## Das gilt für vermögensverwaltende Gesellschaften

Für vermögensverwaltende Gesellschaften, die PV-Anlagen betreiben, gelten steuerliche Besonderheiten:

### Erstmals nach dem 31.12.2021 installierte PV-Anlage

Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft erzielt grundsätzlich Überschusseinkünfte. Typischerweise handelt es sich um eine Vermietungs-GbR mit Mieteinkünften i. S. v. § 21 EStG. Würde die Gesellschaft parallel eine PV-Anlage betreiben, würde sie gewerbliche Einkünfte erzielen.

Die Folge wäre katastrophal: Aufgrund der gewerblichen Einkünfte aus der PV-Anlage werden gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG regelmäßig die bisherigen Mieteinkünfte i. S. v. § 21 EStG ebenfalls in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert (Abfärbe- bzw. Infektionstheorie). Das bedeutet bspw., dass die Wertsteigerung der Immobilie in jedem Fall der Besteuerung unterliegt (§ 15 EStG und nicht mehr wie zuvor maximal § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG). Der Betrieb von PV-Anlagen durch eine vermögensverwaltende Gesellschaft war daher bislang oft nicht lukrativ.

Damit auch diese vermögensverwaltenden Gesellschaften auf den vorhandenen Mietimmobilien PV-Anlagen errichten und betreiben können, enthält § 3 Nr. 72 S. 3 EStG eine Sonderregelung. Fällt die PV-Anlage in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 72 EStG und ist deshalb für die PV-Anlage kein Gewinn zu ermitteln (steuerfreie PV-Anlage), findet auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG keine Anwendung. Es kommt mithin nicht zur Abfärbung und die Gesellschaft erzielt wie bisher Überschusseinkünfte.

### ■ Beispiel

Die ABC-GbR vermietet ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen. Im Jahr 2023 installiert sie auf dem Dach eine PV-Anlage (60 kWp).

Lösung: § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG gilt für die PV-Anlage, da die Leistung je Einheit mit zehn kWp nicht mehr als 15 kWp beträgt. Der Betrieb der PV-Anlage ist damit steuerfrei und es ist gemäß § 3 Nr. 72 S. 2 EStG für die PV-Anlage keine Gewinnermittlung aufzustellen. Die Vermietungseinkünfte verbleiben im Bereich des § 21 EStG, eine Abfärbung in gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfolgt nicht (§ 3 Nr. 72 S. 3 EStG).

Besonderheiten  
kennen und beachten

Gewerbliche  
Abfärbung  
mit ...

... § 3 Nr. 72 EStG  
verhindern

Abfärbung  
endet ab 2022  
und hat Betriebs-  
aufgabe zur Folge

### Erstmals vor dem 01.01.2022 installierte PV-Anlage

Wurde die PV-Anlage bereits vor dem 01.01.2022 installiert, ist es schon zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gekommen. Infolgedessen erzielte die Personengesellschaft bisher insgesamt gewerbliche Einkünfte i. S. v. § 15 EStG und keine Einkünfte i. S. v. § 21 EStG. Infolge der nun unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden PV-Anlage entfällt diese Abfärbung zum 01.01.2022. Soweit die Gesellschaft zum 01.01.2022 keine andere gewerbliche Tätigkeit ausübt, kommt es damit zur Betriebsaufgabe. Die bisher im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter (insbesondere die Immobilien) sind zu entnehmen und sämtliche stillen Reserven sind aufzudecken. Es kann damit zu einer enormen Steuerbelastung kommen.

### ■ Beispiel

Eine GbR vermietet seit Jahren ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen. Auf dem Dach betreibt sie seit Jahren eine PV-Anlage (60 kWp).

Lösung: Bis 2021 erzielt die GbR insgesamt gewerbliche Einkünfte aus der PV-Anlage und dem Mietobjekt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – Abfärbung). Ab 2022 gilt für die PV-Anlage verpflichtend § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG, da die Leistung je Einheit mit zehn kWp nicht mehr als 15 kWp beträgt. Der Betrieb der PV-Anlage ist damit ab 2022 steuerfrei und führt nicht mehr zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Die gewerbliche Vermietung wird damit zur „normalen“ Vermietung i. S. v. § 21 EStG und sämtliche stillen Reserven sind aufzudecken.

PV-Anlage kann so  
steuerfrei werden

Übergangsregelung  
für Aufdeckung ...

**Wichtig |** Das BMF hat mit Schreiben vom 17.07.2023 in der Randziffer 23 eine Übergangslösung geschaffen. Bei im Übrigen vermögensverwaltend tätigen Mitunternehmerschaften, die bislang nur aufgrund des Betriebs einer oder mehrerer PV-Anlagen i. S. v. § 3 Nr. 72 EStG gewerblich infiziert waren, sind zwar grundsätzlich sämtliche Wirtschaftsgüter, insbesondere die Gebäude, auf, an oder in dem sich eine PV-Anlage befindet, in 2022 zu entnehmen. Aus Vertrauensschutzgründen wird von einer Entnahme abgesehen, wenn die Verstrickung der stillen Reserven bis zu 31.12.2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt ist.

### ■ Abwandlung

Die GbR aus dem vorherigen Beispiel eröffnet noch im Jahr 2023 ein Restaurant und erweitert ihre Vermögensverwaltung (Vermietung) um diese gewerbliche Tätigkeit.

Lösung: Durch die originäre gewerbliche Tätigkeit (Restaurantbetrieb) kommt es zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG und die GbR erzielt ab dem Zeitpunkt des Restaurantbetriebs wieder ausschließlich gewerbliche Einkünfte. Auf Basis der vom BMF verkündeten Vertrauensschutzregelung kann deshalb auf die zwischenzeitliche Aufdeckung der stillen Reserven zum 01.01.2022 verzichtet werden, da die Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt wurde.

... von stillen  
Reserven beachten

## Mieterstrom bzw. Stromnutzung für betriebliche Zwecke

Auch wenn unter § 3 Nr. 72 EStG fallende PV-Anlagen aufgrund der Steuerbefreiung eigentlich für die Einkommensteuer ohne steuerliche Relevanz sind, kommt diesen doch eine Bedeutung zu, wenn der erzeugte Strom von Mietern oder für fremde betriebliche Zwecke genutzt wird. Dieser Strom verlässt zwar den betrieblichen Bereich der PV-Anlage, berechtigt jedoch bei den Vermietungseinkünften i. S. v. § 21 EStG zum Werbungskostenabzug.

### Entnahme- und Einlagehandlung weiterhin erforderlich

Der für diese anderen Einkunftsarten genutzte Strom ist zwar auf Ebene der PV-Anlage als nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Entnahme zu berücksichtigen, parallel wird er jedoch bei der jeweilig stromnutzenden Einkunftsart als Nutzungseinlage berücksichtigt. Das bedeutet, dass sich die steuerfreien Einkünfte der PV-Anlage erhöhen, sich im Gegenzug die steuerpflichtigen Einkünfte i. S. v. § 21 EStG mindern. Auf die Berücksichtigung dieses Zusammenspiels sollte daher nicht verzichtet werden.

### ■ Beispiel

Andreas vermietet ein Gewerbeobjekt (§ 21 EStG). Der Überschuss beträgt 80.000 Euro. Auf dem Dach hat er eine PV-Anlage mit 14 kWp installiert und der Gewinn der PV-Anlage beträgt 1.000 Euro. Der von der PV-Anlage erzeugte und innerhalb des Vermietungsobjekts verbrauchte Strom ist noch mit einem Teilwert von 2.000 Euro anzusetzen.

Lösung bis 2021: Der Gewinn der PV-Anlage ist um die Entnahme zu erhöhen. Deshalb sind nicht 1.000 Euro, sondern 3.000 Euro zu versteuern. Parallel ist der Strom zum Teilwert bei den Vermietungseinkünften als Werbungskosten abzugsfähig. Der Überschuss dort reduziert sich von 80.000 Euro auf 78.000 Euro. In der Summe sind wie zuvor auch insgesamt 81.000 Euro zu versteuern. Es kommt lediglich zu einer Verschiebung zwischen den Einkunftsarten.

Lösung ab 2022: Der Gewinn der PV-Anlage ist wie bisher um die Entnahme zu erhöhen und beträgt 3.000 Euro. Parallel ist der Überschuss aus dem Vermietungsobjekt wie bisher auf 78.000 Euro zu reduzieren. Jedoch ist der Betrieb der PV-Anlage nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei, da die Grenze von 15 kWp je Einheit eingehalten wird. Deshalb sind ab dem Jahr 2022 nicht die vollen 81.000 Euro, sondern lediglich der auf das Vermietungsobjekt entfallende Überschuss von 78.000 Euro zu versteuern. Bei einem Steuersatz von 40 Prozent bedeutet das eine jährliche Steuerersparnis von 1.200 Euro. Wird auf die Berücksichtigung dieser Entnahme- und Einlagehandlung verzichtet, wird ein Überschuss aus dem Vermietungsobjekt von unzutreffenden 80.000 Euro versteuert

### Bewertung der Entnahme bzw. Einlage

In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage, wie genau dieser von der PV-Anlage erzeugte und vom Betrieb bzw. Mieter genutzte Strom ermittelt und für Zwecke der Entnahme bzw. Einlage bewertet werden kann. Es müssen nämlich nicht nur die verwendeten kWh Strom, sondern auch der anzu-

Wenn der erzeugte Strom ...

... von Mietern genutzt wird ...

... kommt es auf das Jahr an

Existiert für die Ermittlung ein gesonderter Zähler?

setzende Teilwert bestimmt werden. Haben Sie für den durch den Betrieb bzw. Mieter verbrauchten Strom einen gesonderten Zähler installiert, können Sie diesem die Anzahl der verbrauchten kWh entnehmen. Fehlt ein gesonderter Zähler (insbesondere bei Anlagen mit maximal zehn kWp-Leistung), können Sie die verbrauchte Anzahl an kWh schätzen. Dazu multiplizieren Sie die Leistung der installierten Anlage mit 1.000 und ziehen die in das Netz eingespeiste Strommenge ab. Es verbleibt der vom Betrieb bzw. Mieter verbrauchte Strom in kWh.

### ■ Beispiel

Eine PV-Anlage mit sechs kWp-Leistung auf einem Mietobjekt speist im Jahr 2022 lt. Abrechnung 3.800 kWh in das Stromnetz ein. Der restliche Strom ist vom Mieter verbraucht und durch den Vermieter nicht gesondert berechnet worden.

Lösung: Mangels eines Zählers für den durch den Mieter verbrauchten Strom ist dieser mit 2.200 kWh anzusetzen (sechs kWp x 1.000 abzüglich 3.800 kWh).

Schätzung möglich

Die Bewertung jeder entnommenen kWh erfolgt gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit dem Teilwert. Zur Ermittlung des Teilwerts stehen drei verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung:

Die drei Alternativen ...

1. Progressive Methode: Der Teilwert bei Umlaufvermögen (Strom) bemisst sich nach den anteiligen Herstellungskosten. Sie müssen also die Gesamtkosten der PV-Anlage inkl. Abschreibung und Finanzierungskosten ermitteln. Diesen Betrag teilen Sie durch die erzeugte Gesamtleistung. Als Ergebnis erhalten Sie die Gesamtkosten jeder erzeugten kWh, mit dem Sie jede durch den Betrieb bzw. Mieter verbrauchte kWh Strom bewerten.

... zur Ermittlung des Teilwerts ...

2. Retrograde Methode: Sie können den Entnahmewert auch aus dem Strompreis des Energieversorgers ableiten, der für das Objekt gilt. Zur Vereinfachung können Sie auch den durchschnittlichen bundesweiten Strompreis verwenden. Von diesem fremden Strompreis ist noch ein kalkulatorischer Gewinnaufschlag abzuziehen. Das Finanzamt beanstandet es regelmäßig nicht, wenn hierfür pauschal 20 Prozent angesetzt werden.

3. Vereinfachungsregelung: Die Finanzverwaltung beanstandet es regelmäßig nicht, wenn Sie für jede kWh Strom einen Betrag von 0,20 Euro ansetzen (in Anlehnung an die Regelungen, die beim Stromverbrauch innerhalb eines privat genutzten Objekts bis einschl. 2021 gelten).

... am Beispiel praktisch nachvollzogen

### ■ Beispiel zur Bewertung der Entnahme

Eine PV-Anlage hat im Jahr 8.000 kWh Strom produziert. Dafür sind Kosten in Höhe von 1.500 Euro angefallen: 800 Euro AfA, 300 Euro Darlehenszinsen und 400 Euro übrige Kosten (Versicherung, Wartung usw.). Der durchschnittliche Verbraucherstrompreis betrug 0,30 Euro.

Lösung: Ansatz jeder durch den Betrieb/Mieter verbrauchten kWh mit

a) Progressive Methode:	0,1875 Euro (1.500 Euro/8.000 kWh)
b) Retrograde Methode:	0,2500 Euro (0,30 Euro/120 x 100)
c) Vereinfachung:	0.20 Euro

Dieser Betrag ist als (ab 2022 steuerfrei) gewinnerhöhende Entnahme im Betrieb „PV-Anlage“ zu erfassen. Parallel ist der Entnahmewert bei dem den Strom nutzenden eigenen Betrieb bzw. beim Vermietungsobjekt abzugsfähig. Da die Entnahme gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei erfolgt, die Einlage bei der den Strom nutzenden Einkunftsquelle aber steuerpflichtige Einkünfte reduziert, sollte ein möglichst hoher Entnahmewert gewählt werden.

## Stromnutzung im eigenen Gewerbebetrieb

Wird der von der PV-Anlage erzeugte Strom in einem weiteren Betrieb des Steuerzahlers verbraucht, gilt grundsätzlich Entsprechendes. Bspw. also, wenn der Steuerpflichtige einerseits den Betrieb „PV-Anlage“ und andererseits den Betrieb „Kfz-Werkstatt“ unterhält und der von der PV-Anlage erzeugte Strom ganz oder teilweise in der Kfz-Werkstatt verbraucht wird.

Allerdings erfolgt hier grundsätzlich kein Ansatz der Entnahme und Einlage mit dem Teilwert. Wird der mit einer PV-Anlage erzeugte Strom nämlich in einem anderen Betrieb des Steuerzahlers verbraucht, ist die Überführung des Stroms nicht mit dem Teilwert, sondern unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG mit dem Buchwert zu bewerten (BMF, 17.07.2023, Rz. 27). Buchwert ist der Wert, mit dem der überführte Strom, wäre er nicht überführt worden, in einer fiktiven Bilanz für die PV-Anlage zu aktivieren gewesen wäre. Maßgebend sind folglich die Herstellungskosten für den erzeugten Strom im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB.

### ■ Beispiel

Eine PV-Anlage mit sechs kWp-Leistung auf einem gesondert geführten Gewerbebetrieb speist im Jahr 2022 lt. Abrechnung 3.800 kWh in das Stromnetz ein. Der restliche Strom von 2.200 kWh ist vom Gewerbebetrieb verbraucht worden. Die Herstellungskosten für den insgesamt im Jahr 2022 erzeugten Strom haben sich auf 900 Euro belaufen. Dieser Betrag resultiert im Wesentlichen aus der Abschreibung der PV-Anlage.

Lösung: Der von dem Betrieb „PV-Anlage“ erzeugte und in dem anderen Betrieb des Steuerzahlers verbrauchte Strom ist zu Buchwerten zu überführen und mindert den Gewinn des anderen Betriebs. Der (fiktive) Buchwert für jede überführte kWh Strom beträgt 15 Cent (900 Euro Erzeugungskosten 2022 / 6.000 kWh Erzeugung). Da insgesamt 2.200 kWh überführt wurden, mindert sich der Gewinn des anderen Gewerbebetriebs um 330 Euro, während sich der Gewinn der (steuerfreien) PV-Anlage um 330 Euro erhöht.

Stromnutzung für eigenen Betrieb ...

... ist grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen

Der Ansatz kann aber auch ...

... zu (fiktiven) Buchwerten erfolgen

## Sonderfall: PV-Anlage in anderem Gewerbebetrieb

Stellt die PV-Anlage einen Bestandteil eines einheitlichen Gewerbebetriebs dar, gelten komplett andere Regelungen. Das kann etwa der Fall sein, wenn sich die PV-Anlage auf dem Dach eines Unternehmens befindet, das PV-Anlagen vertreibt.

Das sind die Abgrenzungskriterien

Wird der mit einer PV-Anlage erzeugte Strom teilweise in einem anderen Betrieb des Betreibers verbraucht, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung zu beurteilen, ob es sich um zwei selbstständige Betriebe oder einen einheitlichen Betrieb handelt. Ein einheitlicher Betrieb ist nur anzunehmen, wenn sich die beiden Betriebe stützen und gegenseitig ergänzen (BFH, Urteil vom 17.06.2020, Az. X R 15/18, Abruf-Nr. 218776, BStBl II 2021 S. 157). Ein gewichtiges Indiz dafür ist, wenn der mit der PV-Anlage erzeugte Strom zu mehr als 50 Prozent im anderen Betrieb verbraucht wird (BMF, 17.07.2023, Rz. 26). Zudem liegt immer dann ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, wenn eine Kapitalgesellschaft neben dem originären Geschäftsbetrieb eine PV-Anlage betreibt.

Bei einheitlichem Gewerbebetrieb scheidet Ansatz zum Buchwert aus

In diesen Fällen eines einheitlichen Gewerbebetriebs kommt keine Überführung des erzeugten und im Gewerbebetrieb verbrauchten Stroms zum Buchwert in Betracht, da es sich um einen einheitlichen Gewerbebetrieb handelt und der innerhalb dieses Gewerbebetriebs verbrauchte Strom den Gewerbebetrieb nicht verlassen hat. Allerdings ist in diesen Fällen § 3 Nr. 72 EStG nur insoweit anzuwenden, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Der Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage bleibt unberührt, soweit dieser auf die eigenbetriebliche Nutzung des Stroms aus der PV-Anlage entfällt. Bis zur Höhe der Einnahmen und der Entnahmen i. S. v. § 3 Nr. 72 EStG gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG.

### ■ Beispiel

Eine GmbH hat auf dem Betriebsgebäude eine von § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlage errichtet. Im Jahr 2023 erzeugt die PV-Anlage 10.000 kWh Strom. Davon werden 6.000 kWh im Gewerbebetrieb verbraucht und 4.000 kWh an den Netzbetreiber verkauft. Dafür erhält die GmbH eine Einspeisevergütung von 800 Euro. Lt. Buchführung sind für die PV-Anlage im Jahr 2023 Kosten in Höhe von 1.500 Euro angefallen (Abschreibung, Wartung, Schuldzinsen usw.).

Lösung: In der Gewinnermittlung der GmbH werden zunächst alle Einnahmen (800 Euro) und Ausgaben (1.500 Euro) im Zusammenhang mit der PV-Anlage berücksichtigt. Da der Betrieb der PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist, werden entsprechende Korrekturen erforderlich. Der Gewinn der GmbH ist außerbilanziell um die im Gewinn enthaltenen aber steuerfreien Einspeisevergütungen von 800 Euro zu kürzen. Parallel berechtigen die Ausgaben für die PV-Anlage insoweit nicht zum Betriebsausgabenabzug, wie diese auf die steuerfreien Einnahmen entfallen (§ 3c EStG). Das sind im Beispiel 600 Euro (1.500 Euro / 10.000 kWh x 4.000 kWh), sodass der Gewinn der GmbH außerbilanziell um diesen Betrag zu erhöhen ist.

Gewinn ist außerbilanziell zu erhöhen

## ■ Abwandlung

Die Kosten für die PV-Anlage belaufen sich auf 2.500 Euro.

Lösung: In der Gewinnermittlung der GmbH werden zunächst alle Einnahmen (800 Euro) und Ausgaben (2.500 Euro) im Zusammenhang mit der PV-Anlage berücksichtigt. Da der Betrieb der PV-Anlage gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist, werden entsprechende Korrekturen erforderlich. Der Gewinn der GmbH ist außerbilanziell um die im Gewinn enthaltenen aber steuerfreien Einspeisevergütungen von 800 Euro zu kürzen. Parallel berechtigen die Ausgaben für die PV-Anlage insoweit nicht zum Betriebsausgabenabzug, wie diese auf die steuerfreien Einnahmen entfallen (§ 3c EStG). Das sind im Beispiel 1.000 Euro (2.500 Euro / 10.000 kWh x 4.000 kWh), sodass der Gewinn der GmbH grundsätzlich außerbilanziell um diesen Betrag zu erhöhen ist. Gemäß dem BMF-Schreiben vom 17.07.2023 (Rz. 24) gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot jedoch nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen und der Entnahmen i. S. v. § 3 Nr. 72 EStG, sodass der Gewinn außerbilanziell nicht um 1.000, sondern nur um 800 Euro zu erhöhen ist.

**Betriebsausgaben-  
abzugsverbot  
beachten**

**Wichtig |** Soll im Falle eines einheitlichen Gewerbebetriebs ein Investitionsabzugsbetrag für die Anschaffung einer PV-Anlage gebildet werden, so ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nicht nach § 3c Abs. 1 EStG zu kürzen. Die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG fällt ebenfalls nicht unter § 3 Nr. 72 S. 1 EStG (BMF, 17.07.2023, Rz. 25).

## Nutzung des Stroms im häuslichen Arbeitszimmer

Liegt ein steuerlich anzuerkennendes und unbeschränkt abzugsfähiges häusliches Arbeitszimmer vor, können die anteiligen Kosten als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben von der Einkommensteuer abgesetzt werden. Doch was gilt für den von einer gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfreien PV-Anlage erzeugten und im häuslichen Arbeitszimmer verbrauchten Strom?

**Darf selbst produ-  
zierter Strom auch  
abgezogen werden?**

### Anteiliger Kostenabzug weiterhin zulässig

Der von der PV-Anlage erzeugte und in einem steuerlich anzuerkennenden und voll abzugsfähigen häuslichen Arbeitszimmer verbrauchte Strom ist unabhängig von der Steuerbefreiung weiterhin im Rahmen des Arbeitszimmers anteilig als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben zu berücksichtigen. Diesem steht auch nicht § 3c Abs. 1 EStG entgegen. Für die Ermittlung der anteilig auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen sind deshalb neben den normalen Aufwendungen für das Gebäude auch die Kosten zu ermitteln, welche den von der PV-Anlage erzeugten und innerhalb des Gebäudes verbrauchten Strom betreffen. Diese Kosten sind dann im prozentualen Umfang des Arbeitszimmers an der Gesamtfläche steuermindernd zu berücksichtigen. Konkret ist deshalb zunächst die von der PV-Anlage erzeugte Strommenge zu ermitteln. Sollte hierfür kein gesonderter Zähler bestehen, gestattet das Finanzamt zur Vereinfachung, dass pauschal 1.000 kWh je installierte Leistung in kWp angesetzt werden können. Von diesem Betrag ist der in das Stromnetz eingespeiste Strom abzuziehen, sodass der dezentral verbrauchte Strom verbleibt. Dieser Strom wird entweder mit der progressiven oder der retrograden Methode bewertet. Zur Vereinfachung beanstandet es das Finanzamt regelmäßig nicht, wenn pauschal 0,20 Euro je kWh angesetzt werden.

**Strommenge  
ermitteln oder  
ggf. schätzen**

### ■ Beispiel

In einem Wohnhaus befindet sich ein häusliches Arbeitszimmer (Anteil 15 Prozent). Auf dem Dach wurde eine PV-Anlage mit neun kWp installiert. Im Jahr 2022 wurden 4.800 kWh an den Netzbetreiber eingespeist.

Lösung: Bei einer angenommenen Gesamterzeugung von 9.000 kWh (9 kWp x 1.000 kWh) ergibt sich ein dezentraler Verbrauch im Wohnhaus von 4.200 kWh (9.000 kWh ./ 4.800 kWh). Werden diese mit 0,20 Euro angesetzt und mit dem Anteil des Arbeitszimmers multipliziert (15 Prozent), ergeben sich abzugsfähige Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben von 126 Euro.

Bei § 3 Nr. 72 EStG  
ist der Gewinn  
steuerfrei

### Veräußerung der PV-Anlage ab dem 01.01.2022

Da unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG die Entnahmen und Einnahmen aus dem Betrieb einer PV-Anlage steuerfrei sind, gilt diese Steuerbefreiung auch für den Erlös aus dem Verkauf der PV-Anlage. Das gilt selbst dann, wenn die Veräußerung mit Gewinn bspw. am 02.01.2022 erfolgt sein sollte und die PV-Anlage in den Jahren davor mit steuerlicher Relevanz als Gewerbebetrieb betrieben wurde.

Liegen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG nicht vor, greifen die allgemeinen steuerlichen Regelungen. Üblicherweise handelt es sich daher um eine Betriebsveräußerung im Ganzen i. S. v. § 16 EStG, sodass der Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterliegt, jedoch folgende Begünstigungen zur Anwendung kommen können

- der Freibetrag von bis zu 45.000 Euro (§ 16 Abs. 4 EStG),
- die Fünftel-Regelung (§ 34 Abs. 1 EStG) und
- der ermäßigte Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG).

### Das gilt im Fall der erweiterten Grundstücks Kürzung

Die in § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG verankerte erweiterte Grundstücks kürzung erfreut sich in der Praxis bei vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften einer großen Beliebtheit. Denn durch die Kürzung kann die Gewerbesteuer voll umgangen werden, welche andernfalls zu einer Definitivbelastung führen würde. Aufgrund der neuen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG stellt sich jedoch die Frage, wann der parallele Betrieb von PV-Anlagen für die erweiterte Kürzung schädlich ist. Denn die erweiterte Grundstücks kürzung lässt sich immer dann nicht anwenden, wenn die Gesellschaft neben dem Tätigkeitsbereich der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes eine weitere gewerbliche Tätigkeit ausübt (z. B. der Betrieb eines originären Gewerbebetriebs – wie der Betrieb einer PV-Anlage).

### PV-Anlagen können unschädlich sein

Bis 2020 war der parallele Betrieb einer PV-Anlage für die erweiterte Kürzung immer schädlich, sodass die erweiterte Grundstücks kürzung bei vermögensverwaltenden Gesellschaften mit dem parallelen Betrieb einer PV-Anlage in vollem Umfang versagt wurde. Ab dem Jahr 2021 wurde jedoch das Gesetz angepasst, sodass die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 3 b) GewStG auch dann zu gewähren ist, wenn in der Verbindung mit der Verwal-

tung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom durch PV-Anlagen erzielt werden und die Einnahmen hieraus im Wirtschaftsjahr nicht höher als zehn Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Zudem dürfen die Einnahmen nicht aus der Lieferung an Letztverbrauchern stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers. Nähere Details hierzu regelt der Gleichlautende Ländererlass vom 03.06.2021.

Gleichlautender  
Ländererlass  
vom 03.06.2021  
liefert Details

### ■ Beispiel

Die A-GmbH vermietet ein Mehrfamilienhaus. Die Einnahmen daraus betragen 250.000 Euro, der Gewinn 100.000 Euro. Parallel wird auf dem Dach des Objekts eine PV-Anlage betrieben. Der Strom wird an die Mieter verkauft. Der verbleibende Strom wird ins örtliche Energienetz eingespeist (Stadtwerke). Die Einnahmen hieraus betragen 20.000 Euro, der Gewinn 10.000 Euro.

Lösung: Bis einschließlich 2020 konnte keine erweiterte Kürzung beantragt werden (vgl. auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.12.2011, Az. 6 K 6181/08, Abruf-Nr. 120912). Ab 2021 ist auf Antrag die erweiterte Kürzung zu gewähren, da die Einnahmen aus der PV-Anlage mit 20.000 Euro nur acht Prozent und damit nicht mehr als zehn Prozent der Mieteinnahmen betragen. Die Folge: Ab 2021 unterliegt effektiv nur der Gewinn der PV-Anlage mit 10.000 Euro der Gewerbesteuer. Dieser kann jedoch unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 32 GewStG steuerfrei sein. Ab dem Jahr 2022 könnte sich für die 10.000 Euro auch eine Steuerbefreiung über § 3 Nr. 72 EStG ergeben.

### ■ Abwandlung

Die Einnahmen aus dem Mehrfamilienhaus betragen 150.000 Euro.

Lösung: Da die Einnahmen aus der PV-Anlage mit 20.000 Euro die Grenze von zehn Prozent überschreiten, ist die erweiterte Kürzung nicht zu gewähren.

**Wichtig |** Gemäß dem Referentenentwurf für das Wachstumschancengesetz vom 14.07.2023 (Abruf-Nr. 236320) ist geplant, die Grenze ab dem Jahr 2023 auf 20 Prozent anzuheben. Noch ist der Gesetzesentwurf jedoch keine beschlossene Sache.

Wachstumschancen-  
gesetz soll Verbes-  
serung bringen

### § 3 Nr. 72 EStG ohne Auswirkung auf den Kürzungsbetrag

Von der neuen – in § 3 Nr. 72 EStG verankerten und nahezu alle PV-Anlagen betreffenden – Steuerbefreiung profitieren gemäß § 8 Abs. 1 KStG auch Kapitalgesellschaften. Mit Blick auf die erweiterte Grundstückskürzung ergeben sich bei einer unter § 3 Nr. 72 EStG fallenden PV-Anlage jedoch keine Änderungen, da es sich weiterhin um einen schädlichen (nun steuerfreien) Gewerbebetrieb handelt. Die erweiterte Grundstückskürzung ist daher nur dann zu gewähren, wenn die Einnahmen aus der PV-Anlage unterhalb der Bagatellgrenze von zehn Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes liegen. Ob die Einnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei oder doch steuerpflichtig sind, spielt keine Rolle. Ebenso ist unerheblich, ob bei dem Betrieb der PV-Anlage eine Gewinnerzielungsabsicht besteht oder nicht (BFH, Urteil vom 05.03.2008, Az. I R 56/07).

## UMSATZSTEUER

## Der Nullsteuersatz nach § 12 Abs. 3 UStG: Das müssen Installateure von PV-Anlagen wissen

| Installateure und Lieferanten von PV-Anlagen stehen seit dem 01.01.2023 vor neuen Herausforderungen: Mit dem JStG 2022 ist der Umsatzsteuersatz für das Gros der Lieferungen und sonstigen Leistungen in Zusammenhang mit PV-Anlagen von 19 auf null Prozent gesenkt worden, einige unterliegen aber weiterhin dem Regelsteuersatz. Die Tücken lauern bei der Abgrenzung zwischen null- und 19-prozentigen Umsätzen. SSP macht Sie mit den Umsatzsteuerneuerungen auf „Installations-Seite“ vertraut und anhand von Beispielen fit für die Praxis. |

### Das galt umsatzsteuerlich vor Einführung des § 12 Abs. 3 UStG

Bis zum 31.12.2022 unterlagen die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb, die Einfuhr und die Installation von PV-Anlagen (einschl. der wesentlichen Komponenten und der Speicher) dem Regelsteuersatz. Sprich: Der Kunde des Installateurs musste für die PV-Anlage bzw. deren Installation neben dem Kaufpreis auch die Umsatzsteuer von 19 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG) entrichten. Diese Steuer zahlte er an den leistenden Unternehmer und dieser wiederum führte die Steuer als Schuldner gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ans Finanzamt ab. Im Gegenzug konnte der leistende Unternehmer für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem Ausgangsumsatz einen Vorsteuerabzug beanspruchen.

#### ■ Beispiel

Ein Installateur von PV-Anlagen liefert an einen Endkunden eine PV-Anlage. Dafür berechnet er brutto 11.900 Euro. Die hierfür benötigten Materialien hat er für brutto 8.330 Euro von einem anderen Unternehmer erworben.

Lösung: Der Kunde zahlt an den Installateur 11.900 Euro. Darin sind 19/119 Umsatzsteuer, also 1.900 Euro, enthalten. Diese hat der Installateur als Steuerschuldner ans Finanzamt abzuführen. Parallel kann der Installateur aus den Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug in Höhe von 1.330 Euro beanspruchen (19/119 von 8.330 Euro). Dieses Geld bekommt er vom Finanzamt erstattet. Praktisch werden beide Zahlungsansprüche miteinander verrechnet, sodass der Installateur effektiv nur 570 Euro ans Finanzamt zahlt (1.900 Euro Schuld ./ 1.330 Euro Forderung). Damit verdient der Installateur an diesem Auftrag vor Ertragsteuern, Lohn- und sonstigen Kosten effektiv 3.000 Euro (11.900 Euro ./ 8.330 Euro und 570 Euro).

### Die Neuerungen bei der Umsatzbesteuerung ab 01.01.2023

Um Bürokratieaufwand abzubauen und um die Installation von neuen PV-Anlagen zur Erzeugung regenerativer Energien zu fördern, ist mit dem Jah-

Installateur musste  
19 Prozent Umsatz-  
steuer ans Finanz-  
amt abführen ...

... und bekam sie  
per Vorsteuer-  
abzug teilweise  
wieder erstattet

JStG 2022 führt neues  
Steuerkonstrukt ein

ressteuergesetz 2022 der neue § 12 Abs. 3 UStG eingeführt worden. Die Lieferung und Installation der meisten PV-Anlagen an einen Endkunden unterliegt danach nicht mehr dem Regelsteuersatz von 19 Prozent, sondern einem neu eingeführten Steuersatz von null Prozent.

### Nullsteuersatz ist keine Steuerbefreiung

Dieser neue Nullsteuersatz kommt auf den ersten Blick einer Steuerbefreiung gleich. Aber Vorsicht: Es handelt sich gerade nicht um eine Steuerbefreiung. Sonst wäre der Installateur der PV-Anlage gemäß § 15 Abs. 2 UStG vom Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsumsätzen ausgeschlossen. Liegt kein privilegierter Ausgangsumsatz im Sinne des § 15 Abs. 3 UStG vor, bleibt es auch bei dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug. Die Folge wäre katastrophal: Da dem Installateur der Vorsteuerabzug verloren geht, müsste er diese zusätzliche Belastung an den Endkunden weitergeben.

Bei der Lieferung der PV-Anlage oder einer sonstigen Leistung im Zusammenhang mit der PV-Anlage handelt es sich vielmehr um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz, der ab dem 01.01.2023 lediglich einem Steuersatz von null Prozent unterliegt. Das hat zur Folge, dass dem Installateur der PV-Anlage der volle Vorsteuerabzug erhalten bleibt, obwohl für die von ihm an den Endkunden ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung nur eine Umsatzsteuer von null Euro geschuldet wird. Für die Praxis bedeutet das, dass der Installateur seine Preise gegenüber einem Endkunden regelmäßig um 19/119 senken kann (Anteil der bisherigen Umsatzsteuer). Der für den Installateur bzw. Lieferant übrigbleibende Betrag ist dann mit demjenigen identisch, den er vor dem 01.01.2023 erzielte:

### ■ Beispiel

Ein Installateur von PV-Anlagen liefert an einen Endkunden eine PV-Anlage. Dafür berechnet er brutto 10.000 Euro. Die hierfür benötigten Materialien hat er für brutto 8.330 Euro von einem anderen Unternehmer erworben.

Lösung: Der Kunde zahlt an den Installateur 10.000 Euro. Darin sind 0/100, also null Euro Umsatzsteuer enthalten. Diese hat der Installateur als Steuerschuldner ans Finanzamt abzuführen. Parallel kann der Installateur aus den Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug in Höhe von 1.330 Euro beanspruchen (19/119 von 8.330 Euro). Denn bei Leistungen zwischen Unternehmern, die nicht direkt den Endkunden (den Betreiber der PV-Anlage) betreffen, gilt weiterhin der Steuersatz von 19 Prozent. Dieses Geld bekommt er vom Finanzamt erstattet. Praktisch werden beide Zahlungsansprüche miteinander verrechnet, sodass der Installateur effektiv tatsächlich 1.330 Euro vom Finanzamt erstattet bekommt (null Euro Schuld ./ 1.330 Euro Forderung). Damit verdient der Installateur an diesem Auftrag vor Ertragsteuern, Lohn- und sonstigen Kosten effektiv 3.000 Euro (10.000 Euro ./ 8.330 Euro + 1.330 Euro). Genau so viel, wie in dem Ausgangsbeispiel für Umsätze vor dem 01.01.2023.

**Wichtig |** Die Praxis zeigt, dass die meisten Installateure den Vorteil aus der auf null Prozent reduzierten Umsatzsteuer an den Endkunden (den Betreiber der PV-Anlage) weitergeben. Werden aber nicht die vollen 19 Prozent Um-

Durch die Steuer in Höhe von null Prozent ...

... bleibt beim Installateur der Vorsteuerabzug erhalten

Die Neuregelung am Beispielfall kennenlernen

#### Vier Anwendungsbereiche

satzsteuer, sondern z. B. nur 18 Prozent Umsatzsteuer an den Betreiber der PV-Anlage weitergegeben, erhöht sich der Ertrag des Installateurs vor Steuern und sonstigen Kosten um einen Prozentpunkt.

#### Diese Lieferungen und sonstigen Leistungen unterfallen § 12 Abs. 3 UStG

Der neue Nullsteuersatz gilt nicht für alle Lieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit PV-Anlagen. Begünstigt ist nur

1. die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage, einsch. der für den Betrieb einer PV-Anlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern,
2. der innergemeinschaftliche Erwerb der in Nr. 1 bezeichneten Gegenstände,
3. die Einfuhr der in Nr. 1 bezeichneten Gegenstände und
4. die Installation von PV-Anlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern,

wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden installiert wird, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Das regelt § 12 Abs. 3 UStG.

Insbesondere zwei Dinge sind zu beachten:

#### Stromeinspeisung unterliegt weiterhin dem Regelsteuersatz

1. Durch § 12 Abs. 3 UStG reduziert sich nur die Umsatzsteuer für die Lieferung oder Installation der PV-Anlage von bisher 19 Prozent auf null Prozent. Die Stromeinspeisung des Betreibers der PV-Anlage unterliegt dagegen weiterhin der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz, sofern er nicht die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG anwendet.

#### Nullsteuersatz gilt nur für Lieferung an den Endverbraucher

2. Außerdem erfasst der Nullsteuersatz nur die Lieferung an den Betreiber einer PV-Anlage. Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z. B. an Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer) unterliegen weiterhin dem Regelsteuersatz.

**Wichtig |** Betreiber der PV-Anlage sind die natürlichen Personen, juristischen Personen oder Personenzusammenschlüsse, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber der jeweiligen Anlage im Marktstammdatenregister registrierungspflichtig sind oder voraussichtlich registrierungspflichtig werden (vgl. Abschn. 12.18 Abs. 2 UStAE). Die tatsächliche Registrierung im Marktstammdatenregister (z. B. im Falle von Steckersolargeräten – sog. Balkonkraftwerken) ist für die Betreibereigenschaft nicht maßgeblich.

#### Begünstigte Installationsorte

Für den begünstigten Steuersatz von null Prozent kommt es nach § 12 Abs. 3 UStG also nicht auf die konkrete Verwendung des erzeugten Stroms bzw. die Größe der PV-Anlage an, sondern einzig auf den Installationsort. Begünstigt sind PV-Anlagen nur dann, wenn sie in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert werden. Eine auf einer Gewerbeimmobilie installierte PV-Anlage wäre im Umkehrschluss grundsätzlich nicht begünstigt und würde dem Regelsteuersatz unterliegen.

#### Installationsort ist maßgebendes Kriterium für die Begünstigung

Das Abstellen auf den Installationsort bedeutet für die Praxis, dass der Lieferant oder Installateur der PV-Anlage immer prüfen muss, wie das Gebäude genutzt wird, für das die PV-Anlage bestimmt ist. Je nachdem, ob die Nutzung unter § 12 Abs. 3 UStG fällt oder nicht, muss er einen Umsatzsteuersatz von null oder 19 Prozent anwenden. Die Begünstigung erstreckt sich deshalb auf folgende Bereiche:

- **Wohnung/Privatwohnung:** Das ist jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird. Als Wohnung im Sinne dieser Vorschrift gelten daher auch Gebäude auf Freizeitgrundstücken und Gartengläubchen in Kleingartensiedlungen. Wohnwagen und Wohnschiffe sind nur dann als Wohnungen anzusehen, wenn sie nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden.
- **Öffentliche und andere Gebäude, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden:** Diese liegen vor, wenn das jeweilige Gebäude für nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25, 27 und 29 umsatzsteuerfreie Umsätze oder für nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Umsätze oder für hoheitliche oder ideelle Tätigkeiten verwendet wird.
- **Container:** Diese können ebenfalls den für die Anwendung des Nullsteuersatzes erforderlichen Gebäudebegriff erfüllen, soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen (z. B. Schulcontainer, die für hoheitliche Tätigkeiten etwa zur Auslagerung von Schulklassen wegen Sanierungsarbeiten genutzt werden).

Die „in der Nähe“ der genannten Wohnungen bzw. Gebäude installierten PV-Anlagen sind ebenfalls von § 12 Abs. 3 UStG privilegiert. In der Nähe befindet sich eine PV-Anlage insbesondere dann, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende begünstigte Gebäude befindet (z. B. Garage, Gartenschuppen, Zaun). Von einer Nähe ist daher auch auszugehen, wenn zwischen dem Grundstück und der PV-Anlage ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht (z. B. einheitlicher Gebäudekomplex oder einheitliches Areal).

**Wichtig |** Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke verwendet (z. B. teilweise zu Wohnzwecken und teils zu gewerblichen Zwecken), ist grundsätzlich von einem begünstigten Gebäude auszugehen (Abschn. 12.18 Abs. 4 UStAE). Dies gilt nur dann nicht, wenn die unschädliche Nutzung so sehr hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt, dass eine Anwendung der Begünstigung nicht sachgerecht wäre. Davon ist auszugehen, wenn die unschädliche Nutzung in so engem Zusammenhang mit der schädlichen Nutzung steht, dass ihr kein eigener Zweck zukommt (z. B. Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex) oder wenn die auf die unschädliche Nutzung entfallenden Nutzflächenanteile weniger als zehn Prozent der Gesamtgebäudenutzfläche ausmachen. Tritt die unschädliche Nutzung hinter der schädlichen Nutzung zurück, unterliegt die Lieferung insgesamt dem Regelsteuersatz, da § 12 Abs. 3 UStG dann keine Anwendung findet.

§ 12 Abs. 3 UStG  
erstreckt sich ...

... in der  
Gesamtschau ...

... auf drei Bereiche

Bei begünstigten und  
nicht begünstigten  
Zwecken greift meist  
§ 12 Abs. 3 UStG

## Zehn konkrete Anwendungsfälle des § 12 Abs. 3 UStG

Zehn Beispiele sollen Ihnen helfen, die umsatzsteuerlichen Neuregelungen des § 12 Abs. 3 UStG zu verstehen und in der Praxis anzuwenden.

### ■ Beispiel 1

Ein PV-Anlagengroßhändler liefert das Material für eine PV-Anlage mit 15 kWp an einen Installateur. Dieser verkauft die Anlage an einen privaten Betreiber und installiert sie auf dessen Einfamilienhaus.

Lösung: Für die Lieferung des Anlagengroßhändlers an den Installateur gilt der Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG – 19 Prozent), sodass Umsatzsteuer auf der Rechnung auszuweisen und durch den Großhändler ans Finanzamt abzuführen ist. Dem Installateur steht ein entsprechender Vorsteuerabzug zu. Die Werklieferung des Installateurs an den Betreiber unterliegt hingegen gemäß § 12 Abs. 3 UStG dem neuen Nullsteuersatz, da die Installation der PV-Anlage auf dessen Privatwohnung erfolgt. Auf die Größe der PV-Anlage (zehn, 50 oder 100 kWp) kommt es nicht an. Auch die konkrete Verwendung des Stroms (Einspeisung oder dezentraler Verbrauch) spielt keine Rolle.

**Wichtig |** Das bedeutet, dass in der PV-Anlagen-Branche tätige Unternehmer, die hauptsächlich Endkundengeschäft betreiben, regelmäßig ab dem 01.01.2023 keine Umsatzsteuer mehr ans Finanzamt abführen müssen. Denn die auf ihre Umsätze entfallende Steuer beträgt null Euro. Infolge des Vorsteuerabzugs für Eingangsumsätze kommt es jedoch zu hohen Vorsteuererstattungen durch das Finanzamt.

### ■ Beispiel 2

Installateur Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem Mehrfamilienhaus.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Auf die Größe der PV-Anlage (in kWp) kommt es nicht an. Ebenso ist unerheblich, ob der erzeugte Strom ganz oder anteilig von den Mietern genutzt bzw. in das Energienetz des Netzbetreibers eingespeist wird.

### ■ Beispiel 3

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem vermieteten Einfamilienhaus.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt.

### ■ Beispiel 4

Ingo installiert eine PV-Anlage auf der Garage eines vermieteten Einfamilienhauses.

Im „Endkunden-Geschäft“ ist ...

... keine Umsatzsteuer mehr abzuführen

Das gilt für die Installation auf Mehrfamilienhäusern ...

... und vermieteten Immobilien

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Denn die Installation erfolgt „in der Nähe“ der Wohnung.

#### ■ Beispiel 5

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einer Rechtsanwaltskanzlei.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 grundsätzlich nicht unter § 12 Abs. 3 UStG. Es gilt also weiterhin der Regelsteuersatz von 19 Prozent. Denn bei der Rechtsanwaltskanzlei handelt es sich nicht um eine Privatwohnung/Wohnung und auch nicht um ein öffentliches oder anderes Gebäude, das für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt wird.

#### ■ Beispiel 6

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem Mischgebäude. Dieses wird zu 80 Prozent zu Wohnzwecken und zu 20 Prozent von einem Rechtsanwalt für die eigene Kanzlei genutzt.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG. Der Nullsteuersatz gilt.

#### ■ Beispiel 7

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einem Mischgebäude. Dieses wird zu 95 Prozent zu nicht privilegierten gewerblichen Zwecken und zu fünf Prozent zu Wohnzwecken (Hausmeisterwohnung) genutzt.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 grundsätzlich nicht unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Regelsteuersatz von 19 Prozent gilt. Die Nutzung zu Wohnzwecken ist von untergeordneter Bedeutung.

#### ■ Beispiel 8

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einer Arztpraxis.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Denn die Arztpraxis führt überwiegend nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Umsätze aus, sodass es sich um ein anderes Gebäude handelt, das für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt wird.

#### ■ Beispiel 9

Ingo installiert eine PV-Anlage auf einer öffentlichen Schule.

Lösung: Die Installation fällt ab dem 01.01.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG, sodass der Nullsteuersatz gilt. Denn bei der öffentlichen Schule handelt es sich um ein öffentliches Gebäude.

Wie sind Gewerbeimmobilien zu behandeln?

Und wie gemischt genutzte Gebäude?

So ist bei steuerfreien Umsätzen vorzugehen ...

... und so bei öffentlichen Gebäuden

Bei Übernahme von  
Montageleistungen  
durch ein externes  
Unternehmen ...

... gilt auch dafür der  
Nullsteuersatz nach  
§ 12 Abs. 3 UStG

Vereinfachungs-  
regelung ...

... erleichtert  
Prüfung des  
Installationsorts

### ■ Beispiel 10

Eine externe Firma liefert als eigenständigen Auftrag das Material für eine auf einem EFH zu installierende PV-Anlage mit 9,6 kW an den künftigen Betreiber. Der Betreiber beauftragt einen weiteren Unternehmer mit der Baustelleneinrichtung inkl. Gerüststellung, der Montage der Unterkonstruktion auf der Dachfläche, der Montage der PV-Module inkl. Verkabelung und Herstellung der Kabeldurchführung durch die Dachfläche. Welchem Steuersatz unterliegen diese Montageleistungen? Die Rechnungsstellung erfolgt direkt an den Betreiber.

Lösung: Die von der externen Firma ausgeführte Lieferung der noch zu installierenden Materialien für die PV-Anlage unterliegt gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG dem ab dem 01.01.2023 geltenden Umsatzsteuersatz von null Prozent. Gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG unterliegt deshalb auch die reine Installations- und Montageleistung des weiteren Unternehmers dem Umsatzsteuersatz von null Prozent. Denn zu den begünstigten Leistungen gehören die photovoltaikanlagenspezifischen Arbeiten, die ausschließlich dazu dienen, eine PV-Anlage sicher für das Gebäude und für die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben. Einzige Voraussetzung: Die Installations- und Montagearbeiten müssen direkt gegenüber dem Betreiber erbracht und abgerechnet werden, was hier gegeben ist (12.18 Abs. 10 UStAE).

### Vereinfachungsregelung kann zu Nullsteuersatz führen

Zum Glück für alle Installateure von PV-Anlagen hat der Gesetzgeber für die in der Praxis zum Teil nahezu unmögliche Prüfung des Installationsorts eine Vereinfachungsregelung geschaffen.

Die Voraussetzungen für den neuen Steuersatz von null Prozent gelten gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 UStG nämlich immer pauschal dann als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird. Damit kann sich der Lieferant bzw. Installateur regelmäßig auf die Anlagengröße berufen. Beläuft sich diese auf maximal 30 kWp, dann unterliegt die erbrachte Lieferung bzw. sonstige Leistung dem neuen Steuersatz von null Prozent. Erst wenn die Anlage mehr als 30 kWp beträgt bzw. betragen wird, muss wie bereits dargestellt eine Prüfung hinsichtlich des konkreten Installationsorts erfolgen.

### ■ Beispiel

Rechtsanwalt Richard lässt im Januar 2023 auf seiner Kanzlei eine PV-Anlage mit einer Leistung von 20 kWp installieren.

Lösung: Grundsätzlich würde die Lieferung und Installation der PV-Anlage wie bisher auch dem Regelsteuersatz unterliegen, da die Rechtsanwaltskanzlei weder eine Privatwohnung noch eine Wohnung oder ein öffentliches bzw. anderes Gebäude, das für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt wird, darstellt. Aufgrund der Vereinfachung gilt jedoch dennoch der neue Umsatzsteuersatz von null Prozent. Damit sind in der Rechnung null Euro Umsatzsteuer auszuweisen.

**Wichtig |** Würde die Anlage mehr als 30 kWp umfassen, müsste der Lieferant bzw. der Installateur prüfen, wo die PV-Anlage installiert wird. Da Installationsort die Kanzlei ist, würde der Regelsteuersatz von 19 Prozent Anwendung finden. In der Ausgangsrechnung wäre deshalb die Umsatzsteuer mit 19 Prozent auszuweisen und diese müsste ans Finanzamt abgeführt werden. Die 30 kW-Grenze der Vereinfachungsregelung ist einheitenbezogen zu prüfen (Abschn. 12.18 Abs. 5 S. 6 UStAE). Bei der nachträglichen Erweiterung einer PV-Anlage ist die Leistung der bestehenden Einheit mit der Erweiterung zu addieren. Wird die 30 kW-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch nicht zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung.

### ■ Abwandlung

Richard installiert im Jahr 2024 eine zweite PV-Anlage auf seiner Rechtsanwaltskanzlei. Die Leistung dieser Anlage beläuft sich auf 15 kWp.

Lösung: Isoliert betrachtet, liegen die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung vor (15 kWp sind nicht mehr als 30 kWp). Deshalb würde theoretisch der neue Nullsteuersatz für die in 2024 installierte PV-Anlage gelten. Aufgrund einheitenbezogenen Betrachtung sind zu den 15 kWp jedoch die bereits im Jahr 2023 installierten 20 kWp zu addieren. Die Folge: Der Grenzwert von 30 kWp wird überschritten. Deshalb unterliegt die Lieferung und Installation der zweiten PV-Anlage im Jahr 2024 der Regelbesteuerung, sodass auf der Rechnung 19 Prozent Umsatzsteuer auszuweisen sind. Diese kann der Rechtsanwalt unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer vom Finanzamt zurückfordern. Für die bereits im Jahr 2023 gelieferte PV-Anlage ergeben sich jedoch rückwirkend keine Änderungen, sodass es hier bei der Anwendung des Nullsteuersatzes verbleibt.

Diese Regelung können sich Betreiber von PV-Anlagen, die Anlagen von mehr als 30 kWp auf einem nicht begünstigten Gebäude installieren wollen (z. B. Versicherungsagentur) und den Strom nahezu ausschließlich innerhalb des Betriebs verbrauchen werden, zu Nutze machen. Würden diese z. B. eine PV-Anlage mit 35 kWp planen, würden 19 Prozent Umsatzsteuer anfallen, die aufgrund des Zusammenhangs mit den umsatzsteuerfreien Umsätzen aus der Versicherungsagentur nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Wird jedoch eine PV-Anlage mit 30 kWp und einige Zeit später eine weitere PV-Anlage mit fünf kWp installiert, dann reduziert sich die nicht als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer um 30/35stel. Denn die zuerst geplante PV-Anlage mit 30 kWp fällt unter § 12 Abs. 3 UStG.

### So weisen Installateure die Voraussetzungen nach

Der Lieferant oder Installateur der PV-Anlage muss nachweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Ausreichend für den Nachweis ist es nach Abschn. 12.18 Abs. 6 UStAE, wenn der Erwerber der PV-Anlage gegenüber dem Lieferanten oder Installateur erklärt, dass er Betreiber der Anlage ist und es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der PV-

So werden nachträgliche Erweiterungen behandelt

Gekonte Nutzung der Vereinfachungsregelung ...

... ermöglicht Steuerersparnis über § 12 Abs. 3 UStG

Installateure sollten sich mit Erklärung des Betreibers absichern

Anlage lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird (Vereinfachungsregelung). Eine Erklärung des Erwerbers in diesem Sinne kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung (z. B. AGB) vorgenommen werden. Dasselbe gilt für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten und Ersatzteilen. Folgende Musterformulierung können Sie dazu nutzen:

#### MUSTERFORMULIERUNG / Nachweis i. S. v. Abschn. 12.18 Abs. 6 UStAE

Hiermit erkläre ich ... (*Name, Adresse*), dass ich Betreiber der von der Firma ... (*Name, Adresse*) an mich gelieferten bzw. installierten PV-Anlage bin (vgl. Abschn. 12.18 Abs. 2 UStAE). Die Lieferung bzw. Installation und Montage der PV-Anlage unterliegt gemäß § 12 Abs. 3 UStG einem Umsatzsteuersatz von null Prozent, weil (bitte ankreuzen):

<input type="checkbox"/>	... die Installation der PV-Anlage (unabhängig von deren Größe) auf einem begünstigten Gebäude erfolgt. Begünstigt ist die Installation auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden.
<input type="checkbox"/>	... die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage lt. Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird (Vereinfachungsregel, unabhängig vom Installationsort)

Unterschrift Kunde (= Betreiber der PV-Anlage)

Nachweispflicht  
entfällt bei Anlagen  
unter 600 Watt

**Wichtig |** Beträgt die Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 600 Watt, entfällt gemäß Abschn. 12.18 Abs. 7 S. 3 UStAE die Nachweispflicht des leistenden Unternehmers für die Anwendung des Nullsteuersatzes und auch die Betreibereigenschaft des Leistungsempfängers („Endkunde“) wird unterstellt. Dies gilt jedoch nicht für Lieferungen durch Hersteller von PV-Anlagen und Lieferungen im Großhandel.

BMF veröffentlicht  
FAQ und Schreiben

### Zweifelsfragen rund um die Anwendung von § 12 Abs. 3 UStG

Das BMF hat bereits am 16.12.2022 FAQ zur umsatzsteuerlichen Behandlung von PV-Anlagen veröffentlicht und aktualisiert diese laufend (zuletzt am 23.06.2023). Zudem hat das BMF mit Datum vom 27.02.2023 (Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010, Abruf-Nr. 234002) ein umfangreiches Schreiben veröffentlicht, das unter Änderung des UStAE ebenfalls viele Praxis-, Zweifels- und Anwendungsfragen klärt.

So sind ...

### Begünstigte Hauptbestandteile einer PV-Anlage

Von § 12 Abs. 3 UStG werden folgende Hauptbestandteile einer PV-Anlage erfasst:

... die Module und  
der Speicher ...

■ **Solarmodule und Speicher:** Netzgebundene Anlagen und nicht-netzgebundene stationäre Anlagen (sog. Inselanlagen) unterliegen dem Nullsteuersatz. Aus Vereinfachungsgründen ist davon auszugehen, dass Solarmodule mit einer Leistung von 300 Watt und mehr für netzgekoppelte Anlagen oder stationäre Inselanlagen eingesetzt werden. Stationäre Solarmodule, die neben der Stromerzeugung weitere unbedeutende Nebenzwecke erfüllen, sind ebenfalls begünstigt (z. B. Solartische). Ebenso begünstigt sind sog. Hybridmodule, die sowohl Strom als auch Wärme produzie-

ren. Batterien und Speicher unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen im vorstehenden Sinne zu speichern. Nachträgliche Änderungen der Nutzung von Batterien und Speicher sind unerheblich (Abschn. 12.18 Abs. 7 UStAE).

- **Wesentliche Komponenten:** Neben den Solarmodulen und dem Batteriespeicher (auch nachträglich eingebaute Speicher) unterliegen „wesentliche Komponenten“ dem Nullsteuersatz. Das sind Gegenstände, deren Verwendungszweck speziell im Betrieb oder der Installation von PV-Anlagen liegt oder die zur Erfüllung technischer Normen notwendig sind. Zu den wesentlichen Komponenten gehören insbesondere die PV-Anlagenspezifischen Komponenten wie z. B.
  - Wechselrichter,
  - Dachhalterung,
  - Energiemanagement-System,
  - Solarkabel,
  - Einspeisesteckdose (sog. Wieland-Steckdose),
  - Funk-Rundsteuerungsempfänger sowie
  - Backup Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen.

Auch die (nachträgliche) Lieferung einzelner wesentlicher Komponenten und deren Ersatzteile sowie deren Installation unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese Teil einer PV-Anlage sind, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt (Abschn. 12.18 Abs. 8 UStAE).

**Wichtig |** Keine wesentlichen Komponenten sind Zubehör, wie z. B. Schrauben, Nägel und Kabel, auch wenn diese für die Installation der Anlage notwendig sind. Ebenso wenig gehören Stromverbraucher für den neu erzeugten Strom (z. B. Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher) zu den wesentlichen Komponenten einer PV-Anlage.

### Begünstigte Nebenleistungen und Nebenstoffe einer PV-Anlage

Dass von § 12 Abs. 3 UStG die reine Installation der PV-Anlage wie auch die Anlage bestehend aus den Modulen und dem Stromspeicher begünstigt ist, ergibt sich klar aus dem Gesetzeswortlaut. Jedoch können auch Nebenleistungen unter die Begünstigung fallen und demnach ebenfalls dem Nullsteuersatz unterliegen.

Gemäß Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 3 ff. UStAE teilen nämlich alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Lieferung der PV-Anlage unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, das Schicksal der Lieferung der PV-Anlage. Sie sind als Nebenleistungen zur Hauptleistung dementsprechend einheitlich mit dem Nullsteuersatz zu besteuern. Zu den Nebenleistungen der Lieferung der PV-Anlage zählen z. B.

- die Übernahme der Anmeldung in das Marktstammdatenregister,
- die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage,
- die Montage der Solarmodule, die Kabelinstallationen, die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers,

... und andere Hauptbestandteile zu behandeln

Das gilt für Nebenleistungen und Nebenstoffe

Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung

Nebenleistung und ...

- die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln,
- die Herstellung des AC-Anschlusses,
- die Bereitstellung von Gerüsten,
- die Lieferung von Befestigungsmaterial oder auch
- die Erneuerung des Zählerschranks, wenn diese vom Netzbetreiber verlangt wird bzw. aufgrund technischer Normen für den Betrieb der PV-Anlage erforderlich ist.

#### ■ Beispiel

Unternehmer Udo erwirbt im Baumarkt u. a. Schrauben und Kabel, um eine PV-Anlage in Eigenleistung auf seinem Privathaus zu errichten.

Lösung: Die Lieferung der Schrauben und Kabel unterliegt dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent, da es sich nicht um wesentliche Komponenten im Sinne des § 12 Abs. 3 UStG handelt.

... Hauptleistung am konkreten Beispiel

#### ■ Abwandlung

Udo beauftragt das Solarunternehmen Sonne, im Rahmen einer „Paketlösung“ eine PV-Anlage auf seinem Privathaus zu installieren. In den Materialkosten, die S gegenüber U in Rechnung stellt, sind auch Kabel und Schrauben enthalten.

Lösung: Die Lieferung der nicht wesentlichen Komponenten (Kabel und Schrauben) erfolgt im Rahmen einer einheitlichen Leistung (Lieferung einer PV-Anlage) und unterliegt dem Nullsteuersatz.

Nullsteuersatz gilt niemals für  
Wartung & Co.

**Wichtig |** Der Nullsteuersatz findet hingegen niemals Anwendung auf den Teil des Entgelts, der auf eigenständige Serviceleistungen entfällt. Als solche zählen z. B. Wartungsarbeiten, die Einholung von behördlichen Genehmigungen oder die Versicherung der PV-Anlage mit einer Haftpflicht- und Vermögensschadens-Versicherung (Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 11 UStAE).

#### **Bauträger: Lieferung des Gebäudes und der PV-Anlage**

Aufgrund der aktuellen Situation werden bei Neubauten auf eigenem Grundstück regelmäßig sofort PV-Anlagen auf dem Dach des Gebäudes installiert. Handelt es sich um eine Aufdachanlage, stellt sich auch hier die Frage nach dem Steuersatz. Gilt ein einheitlicher Steuersatz von 19 Prozent für die Lieferung des Gebäudes und der PV-Anlage (PV-Anlage als Nebenleistung zur Gebäudelieferung)? Oder handelt es sich um zwei eigenständige Leistungen, mit der Folge, dass für die Lieferung des Gebäudes 19 Prozent und für die Lieferung der PV-Anlage null Prozent Umsatzsteuer anfallen?

Hierzu stellt Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 6 UStAE klar, dass die Lieferung der Aufdach-PV-Anlage eine eigenständige Leistung und keine unselbstständige Nebenleistung darstellt. Folglich kann für das auf die PV-Anlage entfallende Entgelt unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG der neue Nullsteuersatz Anwendung finden, während für den Bau des Gebäudes der Regelsteuersatz gilt.

### Jahresübergreifende Installationen bzw. Bestellungen

Von besonderer Bedeutung ist in der Praxis die Frage, was gilt, wenn eine PV-Anlage bereits im Jahr 2022 geliefert, aber erst im Jahr 2023 installiert wurde. Kommt dann der Regelsteuersatz von 19 Prozent oder der auf null Prozent reduzierte Umsatzsteuersatz zur Anwendung?

Die Antwort lautet „Es kommt darauf an“. Entscheidend ist immer, zu welchem Zeitpunkt eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wird. Liegt das Datum vor dem 01.01.2023, so fallen 19 Prozent Umsatzsteuer an. Liegt das Datum nach dem 31.12.2022, gilt der neue Steuersatz von null Prozent. Wurde also z. B. eine PV-Anlage im Jahr 2022 bestellt, aber erst im Jahr 2023 geliefert, so findet schon der neue Umsatzsteuersatz von null Prozent Anwendung. Bei jahresüberschreitenden Vorgängen ist deshalb zu prüfen, ob bereits vor dem 01.01.2023 eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wurde. Umfasst eine Bestellung aber z. B. nur die Lieferung der Module bzw. des übrigen Materials und erfolgte die Auslieferung der Ware im Dezember 2022, und wird für die Montage im Januar 2023 ein anderes Unternehmen beauftragt, dann liegen zwei Leistungsbeziehungen vor. Einmal die im Dezember 2022 ausgeführte Lieferung der Materialien (19 Prozent Umsatzsteuer) und einmal die im Januar 2023 ausgeführte Installation (null Prozent Umsatzsteuer).

Handelt es sich dagegen um eine einheitliche Werklieferung (weil z. B. ein Unternehmer mit Lieferung und Installation der PV-Anlage beauftragt wurde – also eine einheitliche Leistung gegeben ist – Stichwort „Paketlösung“), dann gilt insgesamt der Steuersatz von null Prozent, sofern die Werklieferung erst im Jahr 2023 erbracht wurde. Eine evtl. bereits im Jahr 2022 erfolgte Lieferung der Materialien ist unschädlich. Ebenso ist es unerheblich, ob vor dem 01.01.2023 bereits ein (umsatzsteuerpflichtiger) Abschlag angefordert wurde. Im Rahmen der Endabrechnung im Jahr 2023 kommt es dann zur Korrektur des Abschlags, sodass die Umsatzsteuer auf null Euro zu reduzieren ist.

### Angemietete PV-Anlagen und Leasingmodelle

In der Praxis werben viele Anbieter von PV-Anlagen damit, dass die Anlage auch gemietet oder geleast werden kann. Auch hier stellt sich die Frage, welcher Umsatzsteuersatz gilt.

Der neue Steuersatz von null Prozent gilt nur für Lieferungen. Sonstige Leistungen sind nur begünstigt, wenn es sich um die Installation der Anlage handelt. Somit unterliegen Mietmodelle wie bisher dem Regelsteuersatz, sodass 19 Prozent Umsatzsteuer anfallen (Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 7 UStAE).

Bei Leasing- und Mietkaufmodellen hingegen ist zu unterscheiden, ob es sich aus umsatzsteuerlicher Sicht um eine Lieferung (ab 2023 null Prozent USt möglich) oder eine sonstige Leistung (19 Prozent USt) handelt (Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 8 ff. UStAE). Maßgeblich für die Abgrenzung sind die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien. Dabei sind u. a. Laufzeit, Zahlungsbedingungen und mögliche Kombinationen mit anderen Leistungselementen zu berücksichtigen.

Das gilt bei Lieferung in 2022 und ...

... Installation in 2023

Bei Paketlösung greift immer § 12 Abs. 3 UStG

Bei Miete fallen weiterhin 19 Prozent Umsatzsteuer an

Bei Leasing und Mietkauf ist ...

... zwischen  
Lieferung und  
sonstiger Leistung  
zu differenzieren

Dementsprechend liegt etwa eine Lieferung vor, wenn ein automatischer Eigentumsübergang zum Ende der Vertragslaufzeit vertraglich vereinbart ist. Räumt der Vertrag dem Leasinggeber oder Leasingnehmer in Bezug auf den Eigentumsübergang ein Optionsrecht ein, ist ebenfalls von einer Lieferung auszugehen, wenn aufgrund der objektiv zu beurteilenden Umstände des Einzelfalls keine andere Entscheidung wirtschaftlich sinnvoll ist als die Übertragung bzw. der Erwerb des Eigentums an dem Leasinggegenstand am Ende der Vertragslaufzeit.

### ■ Beispiel

Fallbeispiel zeigt ...

Udo vermietet an einen Kunden K eine PV-Anlage. Der Zeitraum der Vermietung beträgt 20 Jahre. Die jährliche Miete beträgt 1.625 Euro. 1.300 Euro entfallen auf die Überlassung der PV-Anlage einschl. der damit verbundenen Finanzierungskosten. Der restliche Betrag (325 Euro) wird für die einhergehenden Serviceleistungen (Versicherung usw.) gezahlt. Udo räumt K die Option ein, zum Ende der Mietzeit die PV-Anlage zum Preis von einem Euro zu erwerben. Sofern K von der Option Gebrauch macht, tritt Udo die Herstellergarantie, deren weitere Laufzeit sich zum Zeitpunkt der Optionsausübung noch auf fünf Jahre beläuft, an K ab. Sollte K von der Option keinen Gebrauch machen, ist er aufgrund des Mietvertrags verpflichtet, die PV-Anlage zum Ende der Mietzeit auf eigene Kosten abzubauen und Udo auszuhändigen. Der Verkehrswert der PV-Anlage beträgt zu Beginn der Vertragslaufzeit 22.000 Euro und am Ende der Vertragslaufzeit 4.400 Euro.

... die unterschiedliche  
Besteuerung

Lösung: Es liegt eine Lieferung der PV-Anlage von Udo an K vor. Die Summe der vertraglichen Raten beträgt 26.000 Euro und entspricht damit dem Verkehrswert des Gegenstands einschl. der Finanzierungskosten. K muss bei der Ausübung der Option lediglich einen Euro bezahlen und daher keine erhebliche Summe zusätzlich entrichten. Unter Einbeziehung der Abtretung der Herstellergarantie in die Gesamtbetrachtung erscheint die Optionsausübung zum Vertragsende als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den K. Bezüglich des Entgelts, das K für die Überlassung der PV-Anlage an Udo zu entrichten hat, findet der Nullsteuersatz Anwendung. Die Serviceleistungen sind mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, sodass Udo für den jährlichen Betrag für die Serviceleistungen in Höhe von 325 Euro Umsatzsteuer in Höhe von 51,89 Euro abführen muss. Denn Serviceleistungen sind (auch als Nebenleistung) nicht von § 12 Abs. 3 UStG begünstigt. Gemäß den Übergangsbestimmungen des BMF-Schreibens vom 27.02.2023 wird es jedoch nicht beanstandet, wenn diese Serviceleistungen erst ab dem 01.04.2023 der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Bei einer Lieferung  
ohne Aufteilung des  
Entgelts ist Kalkulation  
vorzunehmen

**Wichtig |** Für Mietkauf und Leasingverträge, die als Lieferung einzustufen sind und die abweichend vom Beispiel keine Aufteilung des Entgelts in die Lieferung und die Serviceleistungen vorsehen, ist eine Aufteilung anhand der internen Kalkulation vorzunehmen, wenn die PV-Anlage nach dem 31.12.2022 geliefert worden ist. Die Finanzverwaltung beanstandet es gemäß Abschn. 12.18 Abs. 1 S. 14 UStAE jedoch nicht, wenn der Unternehmer pauschalierend ein Verhältnis von 90 Prozent für die Überlassung der PV-Anlage (gemäß § 12 Abs. 3 UStG null Prozent USt) und zehn Prozent für die eigenständigen Serviceleistungen (gemäß § 12 Abs. 1 UStG 19 Prozent USt) ansetzt.

### Reparaturen und Ersatzteile

Auch für ab dem 01.01.2023 anfallende Reparaturen und Ersatzteile stellt sich die Frage nach dem anzuwendenden Umsatzsteuersatz. Hier gilt, dass unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG grundsätzlich der neue Steuersatz von null Prozent greift.

Das gilt aber immer nur dann, wenn es sich um eine Lieferung oder Werklieferung handelt. Also bei dem reinen Bezug von Ersatzteilen oder der durchgeführten Reparatur unter Verwendung von Ersatzteilen (Werklieferung). Wird hingegen eine sonstige Leistung ausgeführt (z. B. Wartung oder Reparatur ohne Verwendung von Ersatzteilen), greift der Regelsteuersatz von 19 Prozent.

### Vorbereitende Tätigkeiten

Der neue Steuersatz von null Prozent gilt nicht für rein vorbereitende Tätigkeiten. Müssen für die Installation einer PV-Anlage z. B. Dachfenster versetzt werden, unterliegt die Rechnung des Handwerkers dem Regelsteuersatz. Gleiches gilt für Vorarbeiten, die auch anderen Stromverbrauchern oder Stromerzeugern oder anderen Zwecken zugutekommen (Abschn. 12.18 Abs. 10 UStAE).

#### ■ Beispiel 1

Udo errichtet in Eigenleistung eine PV-Anlage auf seinem Privathaus. Mit den erforderlichen Bodenarbeiten beauftragt er eine Baufirma; den Auftrag für die Erweiterung seines Zählerschranks erteilt er einem Elekronunternehmen. Des Weiteren ist eine Verstärkung der Dachsparren erforderlich. Udo beauftragt hierfür ein Dachdeckerunternehmen.

Lösung: Die Erweiterung des Zählerschranks und die Bodenarbeiten unterliegen ebenso dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent wie die Dacharbeiten.

#### ■ Beispiel 2

Udo errichtet in Eigenleistung eine PV-Anlage auf seinem Privathaus. Das Gebäude wird gleichzeitig und unabhängig von der Errichtung der PV-Anlage grundlegend renoviert. So werden umfassende Elektroarbeiten durchgeführt, bei denen auch eine Erneuerung des Zählerschranks erforderlich ist. In diesem Zusammenhang wird die PV-Anlage berücksichtigt und angeschlossen.

Lösung: Die am Privathaus von Udo durchgeführten Elektroarbeiten unterliegen insgesamt dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent.

#### ■ Abwandlung

Udo beauftragt das Solarunternehmen Sonne, im Rahmen einer „Paketlösung“ eine PV-Anlage mit 25 kw (peak) auf seinem Gebäude zu installieren.

§ 12 Abs. 3 UStG nur bei Lieferung oder Werklieferung und ...

... niemals bei sonstiger Leistung wie Wartung & Co.

Nullsteuersatz gilt auch bei ...

... vorbereitenden Tätigkeiten nicht

### Paketlösung bildet die Ausnahme

Lösung: Alle vom Solarunternehmen Sonne im Rahmen einer einheitlichen Leistung (Dacharbeiten, Lieferung einer PV-Anlage, Bodenarbeiten, Erweiterung Zählerschrank) erbrachten Arbeiten unterliegen unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG dem Nullsteuersatz.

### Verkauf der Anlage an den Ehegatten ...

#### Gestaltungsmodell: Selbst zum „Lieferanten“ werden?

Hat ein Betreiber bereits eine PV-Anlage vor dem 01.01.2023 erworben, könnte er auf die Idee kommen, selbst zum „Lieferanten“ von PV-Anlagen zu werden und seine PV-Anlage z. B. an den Ehegatten zu verkaufen. Das Ziel: Da die bei diesem Verkauf geschuldete Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 3 UStG null Prozent beträgt, wird er durch den Verkauf nicht belastet und ihm bleibt der vorher beim Finanzamt geltend gemachte Vorsteuerabzug erhalten. Es ergibt sich auch kein Fall des § 15a UStG, weil die Lieferung ja „umsatzsteuerpflichtig“ (nur eben zu null Prozent) erfolgt. Der die PV-Anlage erwerbende Ehegatte hingegen wendet dann die in § 19 UStG verankerte Kleinunternehmerregelung an und muss auf die Erlöse bzw. unentgeltlichen Wertabgaben der PV-Anlage keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen.

### ... ist steuerbare und steuerfreie Geschäftsveräußerung im Ganzen

Von diesem „Gestaltungsmodell“ sollten Sie die Finger lassen. Denn bei dem Verkauf der PV-Anlage handelt es sich regelmäßig gemäß § 1 Abs. 1a UStG um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (vgl. Abschn. 1.5 Abs. 10 UStAE), sodass bereits aus diesem Grund (und nicht wegen § 12 Abs. 3 UStG) keine Umsatzsteuer anfällt.

Wendet der die PV-Anlage erwerbende Ehegatte die Regelbesteuerung an, passiert nichts weiter. Der Ehepartner muss jedoch die auf die Lieferungen und unentgeltlichen Wertabgaben entfallende Umsatzsteuer (19 Prozent) ans Finanzamt abführen. Effektiv hat sich also nichts geändert.

### Vorsteuerrückforderung durch das Finanzamt droht

Wendet der erwerbende Ehegatte jedoch (wie es das Ziel dieses Konstrukts ist), die Kleinunternehmerregelung an, kommt es zu einer Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 7 UStG. Ist der Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG von fünf Jahren bei Aufdachanlagen (bzw. zehn Jahren bei dachintegrierten PV-Anlagen) noch nicht abgelaufen, kommt es folglich zu einer ungewollten (und meist hohen) Vorsteuerrückforderung durch das Finanzamt.

**Wichtig |** Der Netzbetreiber muss über den Wechsel des Betreibers und den Wechsel der Besteuerungssystematik (anstelle Regelbesteuerung nun Kleinunternehmerregelung) informiert werden, damit künftige Gutschriften gegenüber der die PV-Anlage erwerbenden Person ausgestellt und hierin keine Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Andernfalls wird die in den Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer vom Anlagenbetreiber gemäß § 14c Abs. 2 S. 1 UStG geschuldet.

## UMSATZSTEUER

## § 12 Abs. 3 UStG: So gelingt Anlagenbetreibern die Anwendung des neuen Nullsteuersatzes

| Der in § 12 Abs. 3 UStG verankerte Nullsteuersatz hat unmittelbare Auswirkungen auf Betreiber von PV-Anlagen. Die fehlende Umsatzsteuer macht es nämlich möglich, nun völlig problemlos und nahezu ohne Zusatzbelastungen die Kleinunternehmerregelung anzuwenden. SSP zeigt Ihnen, was sich durch die Einführung von § 12 Abs. 3 UStG für Anlagenbetreiber geändert hat und macht Sie mit der Anwendung der neuen Vorschrift vertraut. |

### So lief es umsatzsteuerlich vor dem 01.01.2023

Bis zum 31.12.2022 unterlagen die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb, die Einfuhr und die Installation von PV-Anlagen (einschl. der wesentlichen Komponenten und der Speicher) an den Betreiber der PV-Anlage dem Regelsteuersatz. Folglich musste der Anlagen-Betreiber neben dem Kaufpreis auch die Umsatzsteuer von 19 Prozent entrichten. Das führte zunächst zu einer Belastung die die Rentabilität der Anlage schmälerte.

Da der Betreiber der PV-Anlage den erzeugten Strom jedoch zumindest teilweise ins Stromnetz einspeist, wird er damit (im Zweifel erstmals) unternehmerisch tätig. Der Anlagenbetreiber ist also Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und muss die auf den eingespeisten bzw. privat verwendeten Strom entfallende Umsatzsteuer ans Finanzamt abführen. Zudem sind viele steuerliche Verpflichtungen zu erfüllen, u. a. sind Umsatzsteuervor- und Jahresanmeldungen beim Finanzamt abzugeben. Parallel ist der Betreiber dazu berechtigt, aus Eingangsrechnungen im Zusammenhang mit der PV-Anlage (z. B. Installation, Wartung, Reparatur) unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Effektiv ist der Betreiber damit also doch nicht mit der Umsatzsteuer belastet, die er an den Lieferanten oder Installateur zahlt.

#### ■ Beispiel

Ein Installateur liefert an den Betreiber eine PV-Anlage. Dafür berechnet er 10.000 Euro zzgl. 19 Prozent (1.900 Euro) Umsatzsteuer.

Lösung: Der Betreiber der PV-Anlage ist zunächst mit 11.900 Euro belastet. Da ihm jedoch aufgrund der Regelbesteuerung der Vorsteuerabzug zusteht, erhält er vom Finanzamt die 1.900 Euro Umsatzsteuer zurück. Effektiv kostet ihn die PV-Anlage daher 10.000 Euro. Im Gegenzug muss er diversen steuerlichen Verpflichtungen nachkommen und insbesondere die erhaltenen Einspeisevergütungen sowie den dezentral verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterwerfen.

Zwar kann regelmäßig auch die in § 19 UStG verankerte Kleinunternehmerregelung angewandt werden und die Umsatzbesteuerung der Lieferungen und unentgeltlichen Wertabgaben unterbleibt. In diesem Fall verliert der Betrei-

Anlagen-Betreiber war aus Sicht der Umsatzsteuer ...

... unternehmerisch tätig und musste Umsatzsteuer abführen ...

... bekam sie aber vom Finanzamt wieder erstattet

Kleinunternehmerregelung war selten eine Option

Lieferung und  
Installation unter-  
liegen Steuersatz  
von null Prozent

Vorsteuerabzug  
entfällt und ...

... unentgeltliche  
Wertabgabe ist nicht  
mehr zu besteuern

ber jedoch auch seinen Vorsteuerabzug. In der Praxis haben die meisten Anlagenbetreiber alleine wegen des Vorsteuerabzugs auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet und zur Regelbesteuerung optiert. Das führt zu einem erheblichen Bürokratieaufwand, da u. a. auch Umsatzsteuervor- und Jahresanmeldungen erstellt werden müssen.

## Die umsatzsteuerliche Neuregelung ab dem 01.01.2023

Um diesen Bürokratieaufwand abzubauen, ist § 12 Abs. 3 UStG eingeführt worden. Lieferung und Installation von PV-Anlagen unterliegen grundsätzlich nicht mehr dem Regelsteuersatz von 19 Prozent, sondern dem neuen Steuersatz von null Prozent. Da so für den Erwerb der PV-Anlage keine Umsatzsteuer mehr anfällt, kann jeder Unternehmer die Kleinunternehmerregelung nutzen. Ein Vorsteuerabzug geht nicht verloren, da dieser null Euro betragen würde. Umsatzsteuerliche Verpflichtungen sind nicht zu erfüllen.

### ■ Beispiel

Ein Installateur liefert an den Betreiber eine PV-Anlage. Dafür berechnet er 10.000 Euro zzgl. null Prozent (null Euro) Umsatzsteuer.

Lösung: Der Betreiber der PV-Anlage ist mit 10.000 Euro belastet. Da ihm ohnehin nur ein Vorsteuerabzug in Höhe von null Euro zusteht, kann er sorglos die in § 19 UStG verankerte Kleinunternehmerregelung anwenden. Damit kostet ihn die PV-Anlage wie auch vor dem 01.01.2023 effektiv 10.000 Euro. Der Vorteil für den Betreiber: Einerseits sind keine umsatzsteuerlichen Verpflichtungen mehr zu erfüllen und andererseits unterliegen die Einspeisevergütungen sowie der dezentral verbrauchte Strom infolge der Kleinunternehmerregelung nicht mehr der Umsatzsteuer.

**PRAXISTIPP |** Dass die unentgeltlichen Wertabgaben (dezentral verbrauchter Strom) für neue, ab dem 01.01.2023 zu null Prozent Umsatzsteuer installierte PV-Anlagen, nicht mehr der Umsatzsteuer unterliegen, ergibt sich auch aus dem BMF-Schreiben vom 27.02.2023 (Rz. 6) sowie Abschn. 3.2 Abs. 3 UStAE.

Bezieht der Anlagenbetreiber noch weitere Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der PV-Anlage, kann es sein, dass für diese nicht § 12 Abs. 3 UStG, sondern § 12 Abs. 1 UStG gilt. Damit fällt auf diese Eingangsleistungen 19 Prozent Umsatzsteuer an (z. B. bei Wartungsleistungen oder bei einer Rechtsberatung). Diese Umsatzsteuer kann aufgrund der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 Abs. 1 S. 4 UStG nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden, sodass es in diesem (regelmäßig geringfügigen) Umfang zu einer Mehrbelastung des Betreibers kommt. Dennoch sollte nicht vorschnell zur Regelbesteuerung optiert werden, um auch diese (geringen) Vorsteuern zu erhalten. Denn: Die damit verbundenen Verpflichtungen sind gravierend.

### Betrieb einer PV-Anlage ist so einfach wie nie zuvor

Durch die Wahl der Kleinunternehmerregelung hingegen obliegen dem Anlagenbetreiber keine steuerlichen Pflichten in Bezug auf die PV-Anlage – ein absoluter Bürokratieabbau. Es unterliegen weder die Einspeisungen, nur der

dezentrale (private) Stromverbrauch der Umsatzsteuer. Gilt parallel (wie in den meisten Fällen üblich) der neue § 3 Nr. 72 EStG, entfallen auch die einkommensteuerlichen Verpflichtungen. Der Betrieb einer PV-Anlage ab dem 01.01.2023 ist damit so einfach wie noch nie zuvor.

**Wichtig |** Soweit eine ab dem 01.01.2023 gelieferte bzw. installierte PV-Anlage nicht in den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 3 UStG fallen sollte (weil sie z. B. mit 50 kWp auf einer Gewerbeimmobilie installiert wurde), verbleibt es bei der bisherigen umsatzsteuerlichen Einordnung. Beim Erwerb fallen 19 Prozent Umsatzsteuer an. Der Unternehmer erhält sie als Vorsteuer zurück, wenn er die Regelbesteuerung anwendet. Erst nach Auslaufen des Berichtszeitraums i. S. v. § 15a Abs. 1 UStG sollten Überlegungen angestellt werden, ob die Anwendung der Kleinunternehmerregelung einen Vorteil bietet.

#### **Vor- und Nachteile bei bereits bestehendem Unternehmen**

Soweit bereits ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen besteht und der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit um den Betrieb einer unter § 12 Abs. 3 UStG fallenden PV-Anlage erweitert, ergeben sich grundsätzlich keine nennenswerten Vor- oder Nachteile. Denn es gilt nach wie vor die Regelbesteuerung und deshalb unterliegt z. B. der veräußerte Strom der Umsatzsteuer zu 19 Prozent. Zwar besteht aus dem Erwerb der PV-Anlage kein Vorsteuerabzug, da die Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 3 UStG null Prozent beträgt. Das ist aber auch nicht tragisch, weil der Unternehmer an den leistenden Unternehmer auch keine Umsatzsteuer entrichtet hat. Der Unternehmer wird damit nach wie vor nicht mit der Umsatzsteuer belastet.

**Wichtig |** Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist aufgrund der regelmäßig über der Grenze von 22.000 Euro liegenden Umsätze nicht möglich.

Ein Vorteil durch die Neuregelung ergibt sich jedoch dann, wenn bisher der Vorsteuerabzug nicht in voller Höhe möglich war. Insbesondere also dann, wenn der von der PV-Anlage erzeugte Strom ganz oder teilweise für eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende – andere – Tätigkeit des Unternehmers verwendet wird. Da in diesen Fällen die nicht abzugsfähige Vorsteuer bisher zu einer effektiven Belastung führte und diese ab dem 01.01.2023 entfällt, profitieren entsprechende Unternehmer vom umsatzsteuerlichen Nullsteuersatz.

#### **■ Beispiel**

Uwe betreibt einen Kfz-Handel und eine Versicherungsagentur in eigenen Räumlichkeiten. Im Jahr 2022 installiert er auf dem Dach des Gebäudes eine PV-Anlage mit 14 kWp für 10.000 Euro zzgl. 1.900 Euro Umsatzsteuer. Der erzeugte Strom wird voraussichtlich zu 20 Prozent in das Stromnetz eingespeist, zu 20 Prozent in dem Kfz-Handel und zu 60 Prozent in der Versicherungsagentur verbraucht. Von dem Netzbetreiber erhält er für die Einspeisung 119 Euro.

Lösung: Die Umsätze als Versicherungsvertreter sind umsatzsteuerfrei (kein Vorsteuerabzug). Die Umsätze aus dem Kfz-Handel und die Außenumsätze aus der PV-Anlage (Einspeisevergütung) unterliegen der Umsatzsteuer zu 19 Prozent.

So profitieren  
Unternehmer mit ...

... nicht zum  
Vorsteuerabzug  
berechtigenden  
Tätigkeiten

Letztgenannte Umsätze berechtigen auch zum Vorsteuerabzug. Deshalb steht Uwe aus dem Erwerb der PV-Anlage ein einmaliger Vorsteuerabzug in Höhe von 760 Euro zu (1.900 Euro x 40 Prozent). Die restliche gezahlte Umsatzsteuer von 1.140 Euro (60 Prozent) ist nicht abzugsfähig und führt damit zu einer effektiven Belastung. Die PV-Anlage kostet dem U damit effektiv 11.140 Euro (11.900 Euro ./. 760 Euro).

### ■ Abwandlung

Uwe installiert die PV-Anlage erst im Jahr 2023. Er bezahlt für diese 10.000 Euro zzgl. null Euro Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 3 UStG).

Lösung: Uwe kann einen Vorsteuerabzug in Höhe von 40 Prozent von null Euro beanspruchen und ist mit der Umsatzsteuer von 60 Prozent von null Euro belastet. Die Neuregelung führt für ihn im Vergleich zum Ausgangsfall zu einem Vorteil von 1.140 Euro. Denn die PV-Anlage kostet ihm nun lediglich 10.000 Euro.

**PRAXISTIPP |** Sollte das Unternehmen von Uwe nur die Tätigkeit als Versicherungsvertreter und Betreiber der PV-Anlage umfassen, kann regelmäßig auch die Kleinunternehmerregelung angewandt werden. Uwe kann dadurch sämtliche umsatzsteuerliche Verpflichtungen umgehen.

Nullsteuersatz  
gilt hier nicht

## Die Folgen für bis zum 31.12.2022 installierte PV-Anlagen

Für bis zum 31.12.2022 installierte bzw. gelieferte PV-Anlagen gilt weiterhin gemäß § 12 Abs. 1 UStG der Regelsteuersatz von 19 Prozent. Denn der gemäß § 12 Abs. 3 UStG auf null Prozent reduzierte Steuersatz gilt erst für Lieferungen und sonstige Leistungen ab dem 01.01.2023. Am bisherigen Procedere der Besteuerung ändert sich folglich nichts. Möchte der Unternehmer in den Genuss des Vorsteuerabzugs gelangen, muss er die Regelbesteuerung anwenden. Parallel ist er dann auch zur Abführung von Umsatzsteuer an das Finanzamt aus den Erlösen und zur Abgabe von Umsatzsteuervor- und Jahresanmeldungen verpflichtet. Denn diese Vorgänge unterliegen noch immer dem Regelsteuersatz von 19 Prozent und sind nicht nach § 12 Abs. 3 UStG begünstigt. Gleichermäßen unterliegen auch die ab dem 01.01.2023 ausgeführten unentgeltlichen Wertabgaben (dezentraler Stromverbrauch) dem Regelsteuersatz von 19 Prozent.

**PRAXISTIPP |** Soweit für die PV-Anlage jedoch ab dem 01.01.2023 z. B. Ersatzteile (neue Module/ein neuer Wechselrichter) benötigt werden, gilt für die Ersatzteile § 12 Abs. 3 UStG. Ein Vorsteuerabzug ergibt sich deshalb nicht.

Ersatzteillieferung  
ab 2023 unterfällt  
§ 12 Abs. 3 UStG

### Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben

Führt der privat verbrauchte Strom zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2012, Az. XI R 3/10, Abruf-Nr. 130718). Bezieht der Betreiber also von einem Energieversorger zusätzlich Strom, dann liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen

Für unentgeltliche  
Wertabgaben ist der  
fiktive Einkaufspreis  
maßgebend

Einkaufspreis als (fiktiver) Einkaufspreis anzusetzen ist. In diesem Fall ist also der von der PV-Anlage erzeugte und privat verbrauchte Strom mit dem Nettopreis je kWh für den regulär bezogenen Strom zu multiplizieren. Ein zu entrichtender Grundpreis ist anteilig zu berücksichtigen. Der sich ergebende Betrag unterliegt der Umsatzsteuer (vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 15 UStAE).

### ■ Beispiel

Peter betreibt eine umsatzsteuerpflichtige PV-Anlage und verbraucht von dem erzeugten Strom 1.100 kWh für private Zwecke. Zur Deckung des weiteren Strombedarfs von 4.000 kWh bezieht Peter Strom von einem Energieversorger für 0,25 Euro pro kWh (Brutto) zzgl. eines monatlichen Grundpreises von 6,55 Euro (Brutto); demnach 0,2266 Euro (Netto) pro kWh ( $4.000 \text{ kWh} \times 0,25 \text{ Euro} + 6,55 \text{ Euro} \times 12 \text{ Monate} = 1.078,60 \text{ Euro} / [4.000 \text{ kWh} \times 1,19]$ ).

Lösung: Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer beträgt 249 Euro ( $1.100 \text{ kWh} \times 0,2266 \text{ Euro}$ ) und die abzuführende Umsatzsteuer 47,31 Euro (19%).

**Wichtig |** Sollte im Ausnahmefall der komplette Strombedarf alleine durch die PV-Anlage gedeckt werden, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des örtlichen Stromgrundversorgers inkl. eines anteiligen Grundpreises anzusetzen.

### Pauschaler Ansatz mit 0,20 Euro unzulässig

Daraus folgt auch, dass ein pauschaler Ansatz der unentgeltlichen Wertabgabe mit 0,20 Euro netto je kWh für umsatzsteuerliche Zwecke unzulässig ist. Die Praxis zeigt jedoch, dass viele Finanzbeamte einen entsprechenden Ansatz dennoch akzeptieren. Das liegt voraussichtlich daran, dass ein entsprechender Ansatz aus Vereinfachungsgründen für die Bewertung der ertragsteuerlichen Entnahme gewählt werden kann und so bisher Umsatz- und Einkommensteuer „im Gleichklang“ liefern. Einen Rechtsanspruch auf diese teilweise gehandhabte „Billigkeitsregelung“ gibt es jedoch nicht – zumal diese eindeutig gegen den klaren und unmissverständlichen Gesetzeswortlaut verstößt.

## So umgehen Sie die Umsatzsteuer bei „Altanlagen“

Da neue, ab dem 01.01.2023 erworbene PV-Anlagen durch den Wegfall der Umsatzsteuer bessergestellt werden als „alte“ PV-Anlagen, überlegen viele Anlagenbetreiber, wie die Umsatzsteuer auch für alte PV-Anlagen umgangen werden kann. Das geht. Insbesondere vier Strategien sind denkbar:

1. Rückwirkend zur Kleinunternehmerregelung wechseln
2. Nach fünf Jahren zur Kleinunternehmerregelung wechseln
3. Die PV-Anlage an den Ehepartner verkaufen
4. Die PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entnehmen

### 1. Rückwirkend zur Kleinunternehmerregelung wechseln

Haben Sie gegenüber dem Finanzamt erklärt, dass Sie gemäß § 19 Abs. 2 S. 1 UStG auf die Besteuerung als Kleinunternehmer verzichten und zur Regelbesteuerung optieren, dann können Sie diese Erklärung gemäß Abschn. 19.2 Abs. 2 UStAE vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der ersten Steuerfestsetzung

So berechnet sich der fiktive Einkaufspreis

Bei vollständiger Autarkie ist ein anteiliger Grundpreis anzusetzen

Finanzamt lässt pauschalen Ansatz aus Billigkeitsgründen aber teilweise zu

Vier Strategien sind denkbar

Option zur Regelbesteuerung möglich

mit Wirkung für die Vergangenheit zurücknehmen. Regelmäßig also bis zum Ablauf der Einspruchsfrist für die Steuerfestsetzung des ersten Jahres. Das ist aber die wohl denkbar schlechteste Variante.

### ■ Beispiel

Arne hat am 15.03.2022 eine PV-Anlage für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro USt erworben. Er hat dem Finanzamt erklärt, dass er auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet. Am 15.05.2023 reicht er beim Finanzamt seine Umsatzsteuererklärung für 2022 ein. Es ergibt sich eine Erstattung. Das Finanzamt stimmt der Steueranmeldung am 12.06.2023 zu.

Lösung: Die Steuerfestsetzung für 2022 wird am 12.06.2023 wirksam (§ 168 AO), weshalb ohne Einspruchseinlegung gemäß § 355 Abs. 1 S. 2 AO mit Ablauf des 12.07.2023 Unanfechtbarkeit eintritt. Arne kann deshalb noch bis zum 13.07.2023 die Optionserklärung für die Regelbesteuerung widerrufen.

Vorteil: Arne muss rückwirkend seit Inbetriebnahme der PV-Anlage weder die Einspeisevergütung noch den dezentral verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterwerfen. Damit umgeht er alle umsatzsteuerlichen Verpflichtungen.

Nachteil: Arne ist in voller Höhe nicht mehr zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der PV-Anlage berechtigt, sodass diese für ihn zur Belastung wird (3.800 Euro). Zudem hat A für den Zeitraum, bis er seinen Netzbetreiber über die nun geltenden Kleinunternehmerregelung informiert, die in den Einspeisevergütungen enthaltene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 S. 1 UStG an das Finanzamt abzuführen. Denn in den vom Netzbetreiber gezahlten Abschlägen ist aufgrund der gegenüber ihm deklarierten Umsatzsteuerpflicht Umsatzsteuer enthalten und diese wurde in den einzelnen Gutschriften gesondert ausgewiesen. Das gilt als unberechtigter Umsatzsteuerausweis im Sinne des § 14c UStG. Einzige Umgehung: Die Gutschriften werden berichtigt und es wird rückwirkend keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Dann wird allerdings der Netzbetreiber die von ihm zu viel gezahlte Vergütung fordern.

**Hintergrund** | Haben Sie zur Regelbesteuerung optiert und dies dem Netzbetreiber mitgeteilt, dann erhalten Sie von diesem die Einspeisevergütung lt. EEG zzgl. Umsatzsteuer ausgezahlt (z. B. 100 Euro zzgl. 19 Euro Umsatzsteuer). Wenden Sie hingegen die Kleinunternehmerregelung an, dann erhalten Sie die Einspeisevergütung lt. EEG ohne Umsatzsteuer ausgezahlt (z. B. 100 Euro zzgl. null Euro Umsatzsteuer). Da Sie die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen müssen, sind Sie effektiv in beiden Varianten gleich belastet. Deshalb müssen Sie, wenn Sie vom Netzbetreiber die Vergütungen zzgl. Umsatzsteuer erhalten haben – obwohl die Kleinunternehmerregelung gilt – die zu Unrecht erhaltene Steuer an das Finanzamt abführen (§ 14c UStG).

### 2. Nach fünf Jahren zur Kleinunternehmerregelung wechseln

Soll der lukrative Vorsteuerabzug erhalten bleiben, wird oft überlegt, erst nach fünf Jahren von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung zurückzukehren. Denn die Option zur Regelbesteuerung bindet den Unternehmer gemäß § 19 Abs. 2 S. 2 UStG für lediglich fünf Jahre. Dabei muss der Wechsel immer zu Beginn eines Kalenderjahrs erfolgen und spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahrs, für das er

Rückwirkender  
Verzicht auf die  
Kleinunternehmer-  
regelung ...

... bringt Vor- und ...

... Nachteile mit sich

Umsatzsteuer trotz  
Kleinunternehmer-  
regelung ergibt sich  
aus EEG-Umlage

Option zur Regelbe-  
steuerung ist nur für  
fünf Jahre bindend

gelten soll, gegenüber dem Finanzamt erklärt werden (§ 19 Abs. 2 S. 3 und 4 UStG). Eine bestimmte Form für den Wechsel sieht das Gesetz nicht vor.

### ■ Beispiel

Arne hat am 01.12.2022 eine PV-Anlage für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro Umsatzsteuer erworben und zur Regelbesteuerung optiert.

Lösung: Die Option bindet Arne für fünf Jahre, sodass er frühestens mit Wirkung zum 01.01.2027 zur Kleinunternehmerregelung zurückkehren kann.

Vorteil: Ab erfolgtem Wechsel muss Arne weder die Einspeisevergütung noch den dezentral (privat) verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterwerfen. Damit umgeht er ab sofort alle umsatzsteuerlichen Verpflichtungen.

Nachteile:

- Ein Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung bedeutet gemäß § 15a Abs. 7 UStG eine Änderung der Verhältnisse für den ursprünglichen Vorsteuerabzug. Ist der maßgebende Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG von fünf Jahren (Aufdachanlagen) bzw. zehn Jahren (dachintegrierte Anlagen) noch nicht abgelaufen, bedeutet das, dass ein Teil der zuvor erhaltenen Vorsteuer aus dem Anlagenerwerb an das Finanzamt zurückzahlen ist. Eigentlich ja kein Problem, da die Bindungsfrist zur Regelbesteuerung ja ebenfalls fünf Jahre beträgt. Doch falsch gedacht. Die in § 19 Abs. 2 UStG verankerte Bindungsfrist zur Regelbesteuerung erstreckt sich auf fünf Besteuerungsjahre (Kalenderjahre), während der Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG volle fünf Jahre (also 60 Monate lang) läuft. Wird – wie im Fall von Arne – bereits zum 01.01.2027 zur Kleinunternehmerregelung gewechselt, sind von dem Berichtigungszeitraum im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG erst 49 Monate abgelaufen. Das bedeutet, dass Arne an das Finanzamt Vorsteuern in Höhe von 697 Euro zurückzahlen hat (3.800 Euro / 60 x 11 Monate). Damit ist ein Wechsel erst ab dem 01.01.2028 zu empfehlen.
- Das zweite Risiko bezieht sich auf den unberechtigten Steuerausweis i. S. v. § 14c Abs. 2 S. 1 UStG. Wird der Netzbetreiber nicht über die ab dem Wechsel geltende Kleinunternehmerregelung informiert, dann zahlt dieser weiterhin die EEG-Vergütung zzgl. Umsatzsteuer aus. Zutreffend wäre es jedoch, dass er die Vergütung ab sofort als Nettobetrag auszahlt und die Gutschriften entsprechend um 19/119 reduziert (Anteil Umsatzsteuer). Da Kleinunternehmer in Rechnungen keine Umsatzsteuer offen ausweisen dürfen (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG), wird der ausgewiesene Betrag nach § 14c Abs. 2 S. 1 UStG von Anlagenbetreiber geschuldet. Zwar werden die Gutschriften durch den Netzbetreiber erstellt und abgerechnet. Allerdings gelten diese Gutschriften auch gegenüber dem Betreiber, wenn dieser den Gutschriften nicht widerspricht (§ 14 Abs. 2 S. 2 und 3 UStG).

Nach fünf Jahren ...

... ist der Wechsel ...

... zur Kleinunternehmerregelung wieder möglich

Wechsel kann auch Nachteile mit sich bringen

### 3. Verkauf der PV-Anlage an den Ehepartner

Betreiber von „alten“ PV-Anlagen können diese auch ab dem 01.01.2023 an den Ehepartner oder eine andere nahestehende Person verkaufen. In diesem Fall wird der bisherige Betreiber zum Lieferanten von PV-Anlagen, sodass der Erlös für die PV-Anlage unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG eine Umsatzsteuer von null Euro auslöst. Parallel bleibt der ursprüngliche Vorsteuerabzug erhalten. Es ergibt sich auch keine Vorsteuerberichtigung i.

Verkauf unterfällt § 12 Abs. 3 UStG

S. v. § 15a UStG, da die Lieferung an den Erwerber zum Steuersatz von null Prozent umsatzsteuerpflichtig ist. Ziel der Gestaltung: Im Anschluss wendet die die PV-Anlage erwerbende Person die Kleinunternehmerregelung an, so dass ab sofort weder die Einspeiseerlöse noch der privat verbrauchte Strom der Besteuerung unterliegen.

### ■ Beispiel

Arne hat am 01.07.2022 eine PV-Anlage für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro USt erworben und wendet die Regelbesteuerung an. Zum 01.07.2023 veräußert Arne die PV-Anlage an seine Ehegattin Beate für 19.000 Euro zzgl. null Euro USt. Ab dem 01.07.2023 betreibt damit Beate die PV-Anlage. Sie wendet für Zwecke der Umsatzbesteuerung die Kleinunternehmerregelung an (§ 19 Abs. 1 UStG).

Lösung: Arne muss für den 01.07.2022 bis 30.06.2023 den privat verbrauchten Strom und die Einspeisevergütungen mit 19 Prozent versteuern und ist zum Vorsteuerabzug (3.800 Euro) berechtigt. Der Verkauf der PV-Anlage an Beate löst eine Umsatzsteuer von null Euro aus (§ 12 Abs. 3 UStG). Da Beate im Rahmen des eigenen Unternehmens die Kleinunternehmerregelung anwendet, unterliegen bei Beate ab dem 01.07.2023 weder die Einspeisevergütung noch der privat verbrauchte Strom der Umsatzsteuer.

**PRAXISTIPPS |** Von diesem „Gestaltungsmodell“ sollten Sie die Finger lassen.

- Denn zum einen handelt es sich bei dem Verkauf der PV-Anlage regelmäßig gemäß § 1 Abs. 1a UStG um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (vgl. auch Abschn. 1.5 Abs. 10 UStAE), sodass bereits aus diesem Grund (und nicht wegen § 12 Abs. 3 UStG) keine Umsatzsteuer anfällt. Wendet der die PV-Anlage erwerbende Ehepartner dann die Kleinunternehmerregelung an, so kommt es zu einer Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i. S. v. § 15a Abs. 7 UStG. Ist der Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG von fünf Jahren (Aufdachanlagen) bzw. zehn Jahren (dachintegrierte Anlagen) noch nicht abgelaufen, kommt es zu einer ungewollten und hohen Vorsteuerrückforderung des Finanzamts. Im Fall von Arne und Beate würde die „Gestaltung“ bedeuten, dass das Finanzamt von Beate Vorsteuern in Höhe von 3.040 Euro zurückfordern wird (Vorsteuerabzug bisher 3.800 Euro; Berichtigungszeitraum fünf Jahre und davon ist ein Jahr abgelaufen; Ermittlung Berichtigungsbetrag: 3.800 Euro / 5 Jahre x 4 Jahre). Eine Veräußerung rentiert sich daher erst nach Auslaufen des Berichtigungszeitraums.
- Zum anderen muss der Netzbetreiber über den Wechsel des Betreibers und den Wechsel der Besteuerungssystematik informiert werden, damit künftige Gutschriften gegenüber der die PV-Anlage erwerbenden Person ausgestellt und hierin keine USt ausgewiesen wird. Andernfalls wird die in den Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer vom Anlagenbetreiber gemäß § 14c Abs. 2 S. 1 UStG geschuldet.

### 4. Entnahme der Anlage aus dem Unternehmensvermögen

Diese Gestaltung ist zur Optimierung der Umsatzsteuerbelastung geeignet. Ziel ist es hierbei, die vor dem 01.01.2023 erworbene und aufgrund des lukrativen Vorsteuerabzugs zu 100 Prozent dem Unternehmensvermögen zugeordnete PV-Anlage ab dem 01.01.2023 aus dem Unternehmensvermögen zu entnehmen.

Ehepartner wird  
Betreiber der  
PV-Anlage

Vorsicht: Verkauf ist  
Geschäftsver-  
äußerung im Ganzen

Überführung vom  
BV ins PV ...

Der Vorteil: Die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, ist zwar gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 i. V. m. S. 2 UStG als unentgeltliche Wertabgabe umsatzsteuerbar und mangels Steuerbefreiung auch umsatzsteuerpflichtig. Allerdings unterliegt die ab dem 01.01.2023 erfolgte Entnahme unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG dem neuen Nullsteuersatz, sodass die Entnahme tatsächlich keine Umsatzsteuer auslöst (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010, Abruf-Nr. 234002, Rz. 7). Der vorangegangene volle Vorsteuerabzug bleibt dem Anlagenbetreiber hingegen erhalten, da sich die maßgebenden Verhältnisse für diesen Vorsteuerabzug nicht geändert haben. Ebenfalls erfolgt keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, da keiner der dort genannten Tatbestände einschlägig ist (BMF, 27.02.2023, Rz. 2).

... löst keine Umsatzsteuer aus

### ■ Beispiel

Arne hat am 01.07.2022 für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro USt eine PV-Anlage erworben und wendet die Regelbesteuerung an. Da er die Anlage aufgrund eines Batteriespeichers fast ausschließlich privat nutzt, entnimmt er die komplette Anlage zum 01.07.2023 aus seinem Betriebsvermögen.

Lösung: Arne muss für den Zeitraum vom 01.07.2022 bis zum 30.06.2023 den privat verbrauchten Strom und die Einspeisevergütungen mit 19 Prozent versteuern und ist zum Vorsteuerabzug (3.800 Euro) berechtigt. Die Entnahme der PV-Anlage löst null Euro Umsatzsteuer aus (§ 12 Abs. 3 UStG). Es kommt nicht zur Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG und auch nicht zur Rückforderung der bereits erhaltenen Vorsteuern.

**Wichtig** | Wurde die PV-Anlage ab Erwerb zu mindestens zehn Prozent für unternehmerische Zwecke verwendet (Einspeisung), bestand ein Wahlrecht, die Anlage in vollem Umfang dem Unternehmen zuzuordnen (Abschn. 15.2c UStAE und § 15 Abs. 1 S. 2 UStG). Dieses Wahlrecht wurde bei Altanlagen in nahezu allen Fällen ausgeübt, damit die volle Vorsteuer vom Finanzamt erstattet wird. Soll diese Anlage nun dem Unternehmensvermögen entnommen werden, dann muss eine Entnahme erklärt werden. Zudem ist nach erfolgter vollständiger Zuordnung zum Unternehmensvermögen nur eine vollständige Entnahme aus dem Unternehmensvermögen möglich. Eine anteilige Entnahme (z. B. nur der privat genutzte Anteil von 70 Prozent) ist nicht zulässig (BMF, 27.02.2023, Rz. 7 und Abschnitt 3.2 Abs. 3 Nr. 1 S. 4 UStAE).

Anlage kann nur unter bestimmten Voraussetzungen entnommen werden

Damit jedoch eine vollständige Entnahme aus dem Unternehmensvermögen erfolgen kann, muss gemäß Abschn. 3.2 Abs. 3 Nr. 1 S. 3 UStAE die PV-Anlage zukünftig (also ab dem Entnahmedatum) voraussichtlich zu mehr als 90 Prozent für nichtunternehmerische Zwecke (dezentraler Verbrauch des Stroms) verwendet werden. Oder mit anderen Worten: Von der erzeugten Strommenge dürfen nur weniger als zehn Prozent in das Energienetz eingespeist und damit an den Netzbetreiber verkauft werden. Andernfalls verbleibt es bei der vollständigen Zuordnung zum Unternehmensvermögen. Von einer zukünftig voraussichtlich zu mehr als 90-prozentigen Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke ist auszugehen, wenn der Betreiber beabsichtigt, zukünftig mehr als

Dreh- und Angelpunkt ist die private Nutzung zu mindestens 90 Prozent

Bei Batteriespeicher,  
Wallbox oder  
Wärmepumpe ...

90 Prozent des mit der Anlage erzeugten Stroms für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden. Diese Voraussetzung wird erfüllt, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 Prozent nahelegt (Prognose). Aus Vereinfachungsgründen ist hiervon bereits pauschal auszugehen, wenn ein Teil des mit der Anlage erzeugten Stroms z. B. in einer Batterie gespeichert wird. Das bedeutet, dass in diesem Fall eine Prüfung der Grenze von 90 Prozent entfällt (BMF, 27.02.2023, Rz. 5).

### ■ Beispiel

Arne hat 2022 eine PV-Anlage mit Batteriespeicher installiert. Laut seinen Aufzeichnungen werden von dem erzeugten Strom etwa 80 Prozent für private Zwecke verbraucht. Die restlichen 20 Prozent werden eingespeist.

Lösung: Grundsätzlich ist keine Entnahme der Anlage aus dem Unternehmen möglich, da die unternehmensfremde Nutzung nur 80 und nicht mehr als 90 Prozent beträgt. Aufgrund der Vereinfachungsregelung des BMF kann dennoch die komplette PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entnommen werden.

... nimmt Finanzver-  
waltung aus Ver-  
einfachungsgründen  
die 90-Prozent an

**Wichtig |** Die Finanzverwaltung unterstellt zur Vereinfachung ebenfalls eine mehr als 90-prozentige unternehmensfremde Nutzung der PV-Anlage, wenn mit Hilfe einer Wall-Box die Autobatterie des privat genutzten Fahrzeugs geladen oder in dem Gebäude, auf welchem sich die PV-Anlage befindet, eine Wärmepumpe verwendet wird. Das bedeutet, dass auch diese ohne einen Batteriespeicher betriebenen PV-Anlagen ohne eine detaillierte Prüfung der 90 Prozent Grenze entnommen werden können. Auch dann, wenn tatsächlich weniger als 90 Prozent der erzeugten Strommenge für private Zwecke verwendet werden (so z. B. FinMin NRW, FAQ zur Einführung von steuerlichen Erleichterungen für kleine Photovoltaikanlagen mit dem Jahressteuergesetz 2022 und FAQ des BMF zu den Umsatzsteuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen, Stand 23.06.2023, Frage 18).

Entnahme gegen-  
über dem Finanzamt  
stets deklarieren

**PRAXISTIPP |** Damit die PV-Anlage vollständig das Unternehmensvermögen verlässt und infolge dessen keine Besteuerung des dezentral (privat) verbrauchten Stroms mehr erfolgt, muss die Entnahme der PV-Anlage unter Angabe des Zeitpunkts der Entnahme gegenüber dem Finanzamt deklariert werden. Da eine Entnahme nur zum aktuellen Zeitpunkt erfolgen kann (eine Entnahme setzt eine tatsächliche Handlung voraus), scheidet eine rückwirkende Entnahme auf den 01.01.2023 grundsätzlich aus. Die Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen kann dabei in der Umsatzsteuervoranmeldung in der Zeile 14 oder in der Jahreserklärung in der Zeile 29 erklärt werden. Da die Entnahmeerklärung jedoch keiner besonderen Form bedarf, kann die Entnahme auch in Form eines Schreibens, einer Mail oder einer sonstigen Nachricht über ELSTER deklariert werden. Ab dem Datum der Entnahmeerklärung verlässt die PV-Anlage dann das Unternehmensvermögen, vorausgesetzt die mehr als 90-prozentige unternehmensfremde Nutzung kann nachgewiesen werden oder diese wird pauschal unterstellt (Batteriespeicher). Ab dem Entnahmetag unterliegt der private Verbrauch nicht mehr der Besteuerung. Auch eine mündliche Entnahme ist theoretisch denkbar, aus Nachweisgründen ist davon jedoch abzuraten.

**Wichtig |** Liegen die Voraussetzungen für eine vollständige Entnahme der PV-Anlage vor, gestatten einige Finanzverwaltung ausnahmsweise, dass eine bis zum 30.06.2023 gegenüber dem Finanzamt erklärte Entnahme rückwirkend zum 01.01.2023 angenommen werden kann (so z. B. FinMin NRW, FAQ zur Einführung von steuerlichen Erleichterungen für kleine Photovoltaikanlagen mit dem Jahressteuergesetz 2022, Rz. 9). Einen Rechtsanspruch hierauf gibt es jedoch nicht. Der Vorteil: Sämtlicher privat verbrauchte Strom in der Zeit vom 01.01.2023 bis zur Entnahmeerklärung (spätestens 30.06.2023) unterliegt rückwirkend nicht mehr der Besteuerung. Es empfiehlt sich, für diesen Zeitraum abgegebene Umsatzsteuervoranmeldungen zu korrigieren.

Durch die vollständige Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmen wird zwar der privat verbrauchte Strom nicht mehr als unentgeltliche Wertabgabe i. S. v. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG besteuert. Der an den Netzbetreiber gelieferte Strom unterliegt jedoch weiterhin der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz. Die hierauf entfallende Umsatzsteuer ist wie bisher an das Finanzamt abzuführen; sämtlichen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen ist nachzukommen. Zudem ist der Anlagenbetreiber ab dem Zeitpunkt der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen nur noch eingeschränkt zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen berechtigt. Maßgeblich für den anteiligen Vorsteuerabzug ist der tatsächliche, nicht der für die Entnahme unterstellte, Anteil der unternehmerischen Nutzung. Direkt der unternehmerischen Tätigkeit zuordenbare Aufwendungen (z. B. Kosten für den Steuerberater zur Erstellung der Umsatzsteuererklärung) sind voll abzugsfähig (FAQ des BMF zu den umsatzsteuerlichen Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen, Stand 23.06.2023, Frage 19). Erst nach Ablauf des fünf-jährigen Bindungszeitraums für die Option zur Regelbesteuerung kann ohne negative Konsequenzen zurück zur Kleinunternehmerregelung gewechselt werden (§ 19 Abs. 2 UStG). Wird nach erfolgter Entnahme der PV-Anlage und Ablauf der Bindungsfrist von fünf Jahren die Kleinunternehmerregelung angewandt, dann entfällt auch eine Besteuerung der erhaltenen Einspeisevergütungen.

## Neu- und Altanlagen: Das gilt für den „Mieterstrom“

Veräußert der Betreiber einen Teil des erzeugten Stroms an seine Mieter, dann stellt sich die Frage, ob auf diese Lieferungen Umsatzsteuer anfällt.

Wendet der Betreiber die Kleinunternehmerregelung an, dann ist das sowohl bei Neu- und Altanlagen nicht der Fall. Wendet der Betreiber hingegen die Regelbesteuerung an, dann stellt sich für diesen sowohl bei einer Neu- als auch einer Altanlage die Frage, ob der an Mieter gelieferte Strom dem Steuersatz von 19 Prozent unterliegt, oder ob dieser gemäß § 4 Nr. 12 a) UStG als Nebenleistung zu den umsatzsteuerfreien Mietumsätzen ebenfalls steuerfrei ist. Der mit § 12 Abs. 3 UStG eingeführte „Nullsteuersatz“ kann nicht gelten, da dieser das Material für die PV-Anlage nebst Installation, nicht jedoch den Strom selbst umfasst. Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE bestimmt, dass die in § 4 Nr. 12 a) UStG verankerte Steuerbefreiung auch für die mit der Vermietung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen, wie z. B. die Lieferung von Strom, gilt. Daher ist die Lieferung des Stroms umsatzsteuerfrei und es ist weder Umsatzsteuer in der Abrechnung mit dem Mieter auszuweisen, noch an das Finanzamt abzuführen.

Entnahmen bis zur Jahreshälfte gelten rückwirkend für das gesamte Jahr

Umsatzsteuerpflicht besteht weiterhin

Beim Mieterstrom ...

... ist der Nullsteuersatz nicht anwendbar

**REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung?** Schreiben Sie an IWW Institut, Redaktion „SSP“

Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg  
 Fax: 0931 418-3080, E-Mail: [ssp@iww.de](mailto:ssp@iww.de)  
 Redaktions-Hotline: 0931 418-3075

Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

**ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der**

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg  
 Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)  
 Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg  
 IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



**IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media**

**Online:** Unter [ssp.iww.de](http://ssp.iww.de) finden Sie

- Downloads (Mustereinsprüche, Musterformulierungen, Checklisten u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 2003)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf [iww.de/registrieren](http://iww.de/registrieren), schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher.  
 Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

**Mobile:** Lesen Sie „SSP“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



**Social Media:** Folgen Sie „SSP“ auch auf [facebook.com/ssp.iww](https://facebook.com/ssp.iww)



**NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter** für Unternehmer und Selbstständige auf [iww.de/newsletter](http://iww.de/newsletter):

- SSP-Newsletter
- BFH-Anhängige Verfahren
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen



**SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot** für Ihre Fortbildung: [seminare.iww.de](http://seminare.iww.de)

## SSP STEUERN SPAREN PROFESSIONELL (ISSN 2366-0937)

**Verlag |** IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg, Geschäftsführer: Dr. Jürgen Böhm, Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 0931 418-3070, Fax: 0931 418-3080, E-Mail: [iww-wuerzburg@iww.de](mailto:iww-wuerzburg@iww.de), Internet: [iww.de](http://iww.de)

**Redaktion |** Dipl.-Volksw. Günter Göbel (Chefredakteur); RA Eva Köstler (Stellvertretende Chefredakteurin); Sina Wetzl (Redakteurin)

**Bezugsbedingungen |** Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 14,60 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

**Hinweise |** Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

**Bildquellen |** Titelbild: ©Smileus - stock.adobe.com, ©Coloures-Pic - stock.adobe.com  
 Umschlag-Seite 2: René Schwerdtel (Göbel), René Schwerdtel (Brochtrop)

**Druck |** H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

Ihr Abonnement

# Mehr als eine Fachzeitschrift



**Print: das Heft**

- Kurz, prägnant, verständlich
- Konkrete Handlungsempfehlungen
- Praxiserprobte Arbeitshilfen

**Online: die Website**

[ssp.iww.de](http://ssp.iww.de)

- Aktuelle Ausgabe bereits eine Woche vor Heftauslieferung verfügbar
- Ergänzende Downloads
- Ausgabenarchiv mit Urteilsdatenbank

**Mobile: die myIWW-App für Apple iOS und Android**

[iww.de/s1768](http://iww.de/s1768)

- Funktionen der Website für mobile Nutzung optimiert
- Offline-Nutzung möglich, z. B. im Flugzeug

**Social Media: die Facebook-Fanpage**

[facebook.com/ssp.iww](https://facebook.com/ssp.iww)

- Aktuelle Meldungen aus der Redaktion
- Forum für Meinung und Diskussion
- Kontakt zu Experten und Kollegen

