

„Sommerloch“ im Steuerrecht? mitnichten!

Hochsommerzeit ist Ferienzeit! Was früher gern als „Saure-Gurken-Zeit“ bezeichnet wurde, scheint aktuell der Vergangenheit anzugehören, auch was das Steuerrecht betrifft.

Beschert uns die Ampel-Regierung gerade eine Vielzahl von Entwürfen, Diskussions- und Eckpunkte-papiere für geplante Vorhaben, scheint das Bundesfinanzministerium (BMF) diesem Treiben nicht nachstehen zu wollen.

Das Editorial 8-2023 informiert Sie deshalb über das Schreiben zur Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen aus dem BMF, das je nach Interessenlage mehr oder weniger stark von Bedeutung ist.

Wie in all unseren Editorials gilt auch für diese Ausgabe, für entstehende Fragen zu diesem Themenbereich jederzeit hilfreich zu sein. Wir freuen uns, wenn Sie mit uns Kontakt aufnehmen.

Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

Mit dem Schreiben vom 17. Juli 2023 zur Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen – GZ: IV C 6 - S 2121/23/10001 :001 - hat das BMF die sehnsüchtig erwarteten Ausführungen zur Steuerbefreiungsvorschrift § 3 Nummer 72 EStG veröffentlicht.

Geklärt ist nunmehr:

- der persönliche Anwendungsbereich gilt für natürliche Personen, Mitunternehmernschaften und Körperschaften.

Wie wichtig diese Feststellung ist, wird deutlich an folgenden Beispielen:

Beispiel 1

Ehemann A und Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus jeweils eine eigenständige Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von jeweils 20,00 Kilowatt (peak).

LÖSUNG:

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG gilt sowohl für A als auch für B.

Beispiel 2

Ehemann A und Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus gemeinschaftlich (als Mitunternehmerschaft) eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 40,00 Kilowatt (peak).

LÖSUNG:

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG gilt auch hier, da durch die Mitunternehmerschaft der Eheleute A und B von jeweils 50 : 50-Anteilen die Grenze von 30,00 Kilowatt nicht überschritten wird. Bei einer Zusammenrechnung wäre es ansonsten zur Steuerpflicht gekommen.

Nachrichtlich:

Die maßgebliche Leistung für Zwecke des § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG ist die Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt (peak).

Eine Photovoltaikanlage besteht im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler (so BFH-Urteil vom 19.07.2011, XI R 29/09, BStBl II 2012 S. 430).

- **Was begünstigte Photovoltaikanlagen sind.**

Begünstigt sind mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Photovoltaikanlagen, die sich auf, an oder in dem jeweiligen Gebäude befinden (einschließlich Nebengebäude, z. B. Gartenhäuser, Garagen, Carports). Begünstigt sind auch dachintegrierte und sog. Fassadenphotovoltaikanlagen.

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

Bei der Prüfung der Anzahl der Wohn-/Gewerbeeinheiten ist regelmäßig auf die selbständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen.

Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind unabhängig von ihrer Größe nicht begünstigt.

Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der Photovoltaikanlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, auf, an oder in dem sich die Photovoltaikanlage befindet

- **Was umfasst die Steuerbefreiung**

Von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG umfasst sind Einnahmen und Entnahmen unabhängig von der Verwendung des von der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms.

Zu den Einnahmen gehören insbesondere 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.

Auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder Entnahme einer Photovoltaikanlage aus einem Betriebsvermögen eines Betriebs, der nur steuerfreie Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG erzielt, fällt ebenfalls unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG.

ACHTUNG:

Befindet sich eine Photovoltaikanlage im Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb von nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG begünstigten Photovoltaikanlagen ist, ist § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG nur insoweit anzuwenden, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird.

Der Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage bleibt unberührt, soweit dieser auf die eigenbetriebliche Nutzung des Stroms aus der Photovoltaikanlage entfällt. Bis zur Höhe der Einnahmen und der Entnahmen i. S. v. § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Absatz 1 EStG.

Soweit die Photovoltaikanlage Betriebsvermögen eines Betriebes ist, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus Photovoltaikanlagen ist, sind die Regelungen zu den Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG weiterhin anzuwenden.

- Wie sind die Höchstgrenzen zu prüfen

In einem ersten Schritt ist für jeden Steuerpflichtigen oder die Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen (siehe oben) der betriebenen Photovoltaikanlagen die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten.

Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der jeweilige Steuerpflichtige oder die jeweilige Mitunternehmerschaft insgesamt die 100,00 kW (peak)-Grenze einhält.

Dabei sind die maßgeblichen Leistungen aller nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigten Photovoltaikanlagen, die vom jeweiligen Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft auf, an oder in Gebäuden betrieben werden, für die Ermittlung der 100,00 kW (peak)-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.

Folgendes Beispiel verdeutlicht die Problematik:

Ein Steuerpflichtiger betreibt zwei Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von 30,00 kW (peak) auf je einem Einfamilienhaus und eine Freiflächenphotovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kW (peak).

LÖSUNG: Die Freiflächenphotovoltaikanlage ist nicht in die Prüfung der 100,00 kW (peak)-Grenze einzubeziehen.

Die beiden Anlagen auf den Einfamilienhäusern sind deshalb nach § 3 Nr. 72 Satz 1 Buchstabe a EStG begünstigt.

Abwandlung

Der Steuerpflichtige betreibt zusätzlich eine vierte Photovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kW (peak) auf einem Haus mit zwei Wohneinheiten.

LÖSUNG: Da die vierte Anlage bereits dem Grunde nach nicht unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, da die maximale maßgebliche Leistung für diese Gebäudeart von 30,00 kW (peak) überschritten ist, ist diese Anlage ebenfalls nicht in die Ermittlung der 100,00 kW (peak)-Grenze einzubeziehen.

Ist ein Steuerpflichtiger oder eine Mitunternehmerschaft, der bzw. die nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlagen betreibt, daneben an einer Photovoltaikanlagen betreibenden anderen Mitunternehmerschaft beteiligt, sind die von der anderen Mitunternehmerschaft betriebenen Photovoltaikanlagen **nicht** anteilig bei der Prüfung der 100,00 kW (peak)-Grenze des Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen.

Werden Photovoltaikanlagen auf, an oder in Gebäuden mit einer maßgeblichen Leistung von insgesamt mehr als 100,00 kW (peak) betrieben, ist die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG insgesamt nicht anzuwenden (es handelt sich um eine Freigrenze).

Fallbeispiele für begünstigte Photovoltaikanlagen:

- Sie erstellen auf drei Einfamilienhäusern jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25,00 kW (peak).

LÖSUNG: Alle drei Anlagen sind begünstigt.

- Sie erstellen auf einer gemischt genutzten Immobilie (ein Ladengeschäft und zwei Wohnungen) eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 40,00 kW (peak).

LÖSUNG: Damit sind Sie unter den zulässigen 45,00 kW (peak) für drei Einheiten, und daneben auf einer Gewerbeimmobilie mit einer Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 20,00 kW (peak).

Beide Anlagen sind begünstigt.

Sie erstellen auf einem Zweifamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25,00 kW (peak) und auf einer Gewerbeimmobilie mit drei Gewerbeeinheiten eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 45,00 kW (peak).

LÖSUNG: Beide Anlagen sind begünstigt.

- Sie als Eheleute A und B betreiben auf ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 16,00 kW (peak).

LÖSUNG: Beide Anlagen sind begünstigt.

Fallbeispiele für nicht begünstigte Photovoltaikanlagen:

- Sie erstellen auf ihrem Einfamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 34,00 kW (peak).

LÖSUNG: Die Anlage ist nicht begünstigt.

- Sie erstellen auf ihrem Haus mit zwei Wohneinheiten und der dazugehörigen Garage jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 15,10 kW (peak).

LÖSUNG: Beide Anlagen sind nicht begünstigt, da deren maßgebliche Leistung insgesamt mit 30,20 kW (peak) die für diese Gebäudeart zulässigen 30,00 kW (peak) überschreitet.

- A und B sind Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohneinheiten. A betreibt auf dem Pultdach des Hauses eine Anlage mit 50,00 kW (peak) und B auf den dazugehörigen Garagen eine Anlage mit 10,00 kW (peak).

LÖSUNG: Die Anlage des A überschreitet die maßgebliche Leistung von 45,00 kW (peak) für das Mehrfamilienhaus einschließlich der Garagen und ist daher nicht begünstigt.

Die Anlage des B ist dagegen begünstigt.

- Zeitliche Anwendung

Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens gelten für alle Einnahmen und Entnahmen, die nach dem 31. Dezember 2021 erzielt oder getätigt werden.

Anträge auf Anwendung der Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 (IV C 6 - S 2240/19/10006:006, 2021/1117804, BStBl I S. 2202) sind für Photovoltaikanlagen, die nach dem 31. Dezember 2021 in Betrieb genommen wurden, nicht mehr möglich.

Für Photovoltaikanlagen, die bis zum 31. Dezember 2021 in Betrieb genommen wurden, wird die Frist für die Antragstellung bis zum 31. Dezember 2023 verlängert.

Antragstellern, die nach dem 31. Dezember 2022 einen Antrag für Photovoltaikanlagen, die bis zum 31. Dezember 2021 in Betrieb genommen worden sind, gestellt haben und deren Antrag bereits bestandskräftig wegen Verfristung abgelehnt worden ist, steht es frei, einen erneuten Antrag auf Anwendung der Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 zu stellen.

Wie eingangs angeboten freuen wir uns, wenn Sie zu diesen oder anderen Themen Fragen an uns stellen. Das Team der Weichselbaum & Sommerer GmbH StBG/WPG wird stets bemüht sein, alle ihre Fragen bestmöglich zu beantworten.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

Gerhard Weichselbaum
vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©