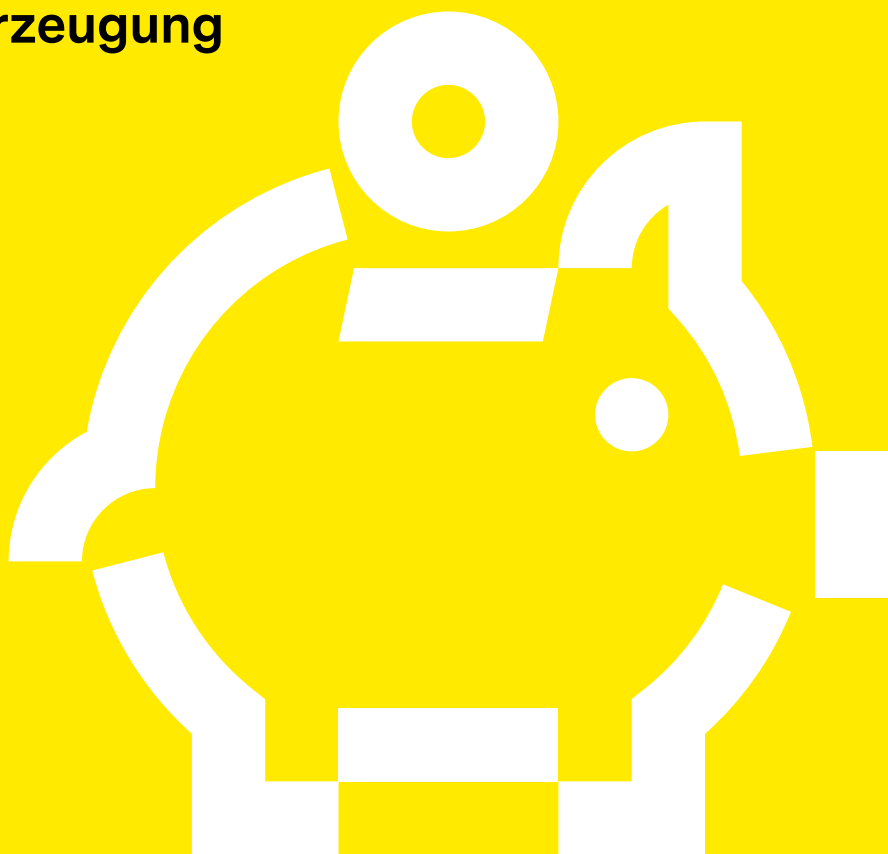




Baden-Württemberg  
Ministerium für Finanzen

# Steuertipps

zur Energie-  
erzeugung



# Inhalt

|                                                                                                     |          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Das Wichtigste auf einen Blick .....</b>                                                         | <b>4</b> |
| <b>1. Allgemeines .....</b>                                                                         | <b>6</b> |
| <b>2. Photovoltaikanlagen im privaten Haushalt .....</b>                                            | <b>7</b> |
| 2.1 Vereinfachungen durch die Jahressteuergesetze<br>2022 und 2024 .....                            | 7        |
| 2.2 Freiflächen-Photovoltaikanlagen, Genossenschafts-<br>anlagen, Balkonkraftwerke .....            | 11       |
| 2.3 Umsatzsteuer .....                                                                              | 12       |
| 2.3.1 Umsatzsteuerpflicht .....                                                                     | 12       |
| 2.3.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Steuer-<br>freiheit (sog. Kleinunternehmerregelung) ..... | 13       |
| 2.3.3 Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang<br>mit bestimmten Photovoltaikanlagen .....        | 14       |
| 2.3.4 Option zur Regelbesteuerung .....                                                             | 20       |
| 2.3.5 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung .....                                                    | 21       |
| 2.3.6 Besteuerungsverfahren .....                                                                   | 23       |
| 2.3.7 Unternehmensvermögen .....                                                                    | 23       |
| 2.3.8 Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und<br>Herstellungskosten .....                          | 24       |
| 2.3.9 Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines<br>Stromspeichers .....                              | 26       |
| 2.3.10 Vorsteuerabzug aus der Anschaffung einer<br>Wallbox oder Wärmepumpe .....                    | 28       |
| 2.3.11 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatz-<br>steuerjahreserklärungen .....                      | 28       |
| 2.4 Einkommensteuer .....                                                                           | 31       |
| 2.4.1 Allgemeines .....                                                                             | 31       |
| 2.4.2 Steuerlich begünstigte Photovoltaikanlagen .....                                              | 32       |
| 2.4.3 Steuerlich nicht begünstigte Photovoltaik-<br>anlagen .....                                   | 40       |

|                                                                                                |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.5 Zusammenfassendes Beispiel .....                                                           | 48        |
| 2.6 Grunderwerbsteuer .....                                                                    | 52        |
| 2.7 Steuerabzug bei Bauleistungen .....                                                        | 53        |
| <b>3. Blockheizkraftwerke (BHKW unter 100 Kilowatt) .....</b>                                  | <b>55</b> |
| 3.1 Erster Kontakt mit dem Finanzamt .....                                                     | 55        |
| 3.2 Umsatzsteuer .....                                                                         | 57        |
| 3.2.1 Umsatzsteuerpflicht .....                                                                | 57        |
| 3.2.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Steuer-<br>freiheit (Kleinunternehmerregelung) ..... | 58        |
| 3.2.3 Option zur Regelbesteuerung .....                                                        | 59        |
| 3.2.4 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung .....                                               | 60        |
| 3.2.5 Besteuerungsverfahren .....                                                              | 62        |
| 3.2.6 Unternehmensvermögen .....                                                               | 63        |
| 3.2.7 Vorsteuerabzug .....                                                                     | 63        |
| 3.2.8 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatz-<br>steuerjahreserklärungen .....                  | 65        |
| 3.3 Einkommensteuer .....                                                                      | 68        |
| 3.3.1 Steuerpflicht .....                                                                      | 68        |
| 3.3.2 Gewinnermittlung in Fällen der Energie-<br>einspeisung .....                             | 79        |
| 3.3.3 Aufzeichnungspflichten .....                                                             | 79        |
| 3.4 Gewerbesteuer .....                                                                        | 80        |
| 3.5 Grunderwerbsteuer .....                                                                    | 81        |
| 3.6 Steuerabzug bei Bauleistungen .....                                                        | 81        |
| <b>4. Erwerb und Betrieb von Biogasanlagen .....</b>                                           | <b>82</b> |
| 4.1 Umsatzsteuer .....                                                                         | 83        |
| 4.1.1 Regelbesteuerung .....                                                                   | 83        |
| 4.1.2 Durchschnittssatzbesteuerung .....                                                       | 83        |
| 4.2 Einkommensteuer .....                                                                      | 85        |
| <b>Impressum .....</b>                                                                         | <b>86</b> |

# Das Wichtigste auf einen Blick: Weniger Steuern, weniger Bürokratie

- Diese Broschüre richtet sich in erster Linie an Privatpersonen, die eine Photovoltaikanlage kaufen, eine bestehende Anlage erweitern oder reparieren wollen.
- Ob auf dem Hausdach oder auf dem Balkon: Für den Betrieb von Photovoltaikanlagen gelten neue steuerliche Regelungen – und die wurden stark vereinfacht.
- Die neuen Regelungen gelten für die Umsatzsteuer seit dem 1. Januar 2023 und für die Einkommensteuer seit dem 1. Januar 2022.
- In der Regel entfallen Umsatz- und Einkommensteuer.

## Umsatzsteuer

Seit 2023 gilt für den Kauf und die Installation von Photovoltaikanlagen, inklusive der dazugehörigen Stromspeicher, in vielen Fällen ein Umsatzsteuersatz von null Prozent. Heißt: Bei der Anschaffung einer Photovoltaikanlage fällt **keine Umsatzsteuer** an.

Zudem greift die sogenannte „Kleinunternehmerregelung“. Kleinunternehmer müssen **keine Umsatzsteuer** auf den Strom zahlen, den sie selbst erzeugen. Und sie müssen **keine Steuererklärung** beim Finanzamt abgeben. Auch sind sie nicht mehr verpflichtet, den Betrieb der Photovoltaikanlage beim Finanzamt anzuzeigen.

Für Anlagen, die vor 2023 installiert wurden, gelten in der Regel die bisherigen steuerlichen Regelungen. Allerdings gibt es auch hier Erleichterungen.

## **Einkommensteuer**

Die Photovoltaikanlage ist einkommensteuerlich Betriebsvermögen, die Einnahmen aber unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Wer eine Photovoltaikanlage betreibt, muss dafür unter Umständen **keine Einkommensteuer** mehr zahlen. Folgende Kriterien müssen dafür erfüllt sein:

- Die Anlage wird nach der Anschaffung betrieben, um den produzierten Strom selbst zu verbrauchen und/oder in das Stromnetz einzuspeisen.
- Die Anlage befindet sich auf einem Wohngebäude – wie Ein- oder Mehrfamilienhaus – oder einem Nebengebäude – wie zum Beispiel Garage oder Carport.
- Die Photovoltaikanlage hat eine Spitzenleistung von maximal 30,0 Kilowatt (peak) bei einem Einfamilienhaus bzw. pro Wohn-/Gewerbeeinheit bei einem Mehrfamilienhaus.
- Betreibt jemand mehrere Photovoltaikanlagen, dann dürfen diese in Summe eine Gesamtleistung von 100,0 Kilowatt (peak) nicht überschreiten.

Damit muss im Rahmen der Einkommensteuererklärung auch **keine Einnahmenüberschussrechnung** mehr abgegeben werden.

**Kurzum: Wer sich eine Photovoltaikanlage zulegt, zahlt weniger Steuern und wird von bürokratischem Aufwand entlastet!**

# 1. Allgemeines

Immer mehr Bürgerinnen und Bürger installieren auf dem Dach ihres Hauses, auf dem Balkon oder im Garten eine Photovoltaikanlage. Und gewinnen dadurch mithilfe der Sonnenstrahlung auf klimafreundliche Weise elektrische Energie, also Strom. Viele Privatpersonen betreiben mittlerweile auch ein eigenes Blockheizkraftwerk und erzeugen damit sowohl Wärme als auch Strom.

Zum Teil wird der Strom selbst verbraucht, zum Teil an einen Energieversorger verkauft. Für den verkauften Strom erhalten die Betreiberinnen und Betreiber der Anlage eine sogenannte „Einspeisevergütung“. Sie bekommen also Geld dafür, dass sie den Strom, den sie erzeugen, im öffentlichen Stromnetz bereitstellen.

Damit liegt aus steuerlicher Sicht grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit vor, für die Umsatzsteuer fällig wird. Im Regelfall handelt es sich aufgrund der Einspeisung auch um eine gewerbliche Tätigkeit, wofür Einkommensteuer zu zahlen wäre.

Die gute Nachricht: Durch das Jahressteuergesetz 2022, erweitert durch das Jahressteuergesetz 2024, ist vieles vereinfacht worden. In den meisten Fällen sind gar keine Steuern mehr zu zahlen.

Die vorliegende Broschüre „Steuertipps zur Energieerzeugung“ soll über die steuerlichen Rahmenbedingungen informieren. Sie gibt einen Überblick, welche steuerlichen Regelungen die Betreiberinnen und Betreiber von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken beachten müssen.

Bei weiterführenden Fragen hilft auch die Broschüre „Steuertipps für Existenzgründung“ darüber hinaus weiter. Diese kann auf unserer Internetseite [www.finanzministerium.de](http://www.finanzministerium.de) unter Service – Publikationen – Steuern kostenlos heruntergeladen werden.

## 2. Photovoltaikanlagen im privaten Haushalt

### 2.1 Vereinfachungen durch die Jahressteuergesetze 2022 und 2024

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 sind die Anschaffung und der Betrieb von Photovoltaikanlagen nochmals deutlich vereinfacht worden. Das betrifft neben den bürokratischen Erleichterungen, vor allem die Steuervorteile. Private Haushalte, die eine Photovoltaikanlage betreiben, haben folglich mit dem Finanzamt meist nichts mehr zu tun.

Beim Kauf und Betrieb einer Photovoltaikanlage sind vor allem zwei Steuerarten relevant: die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer. Beides entfällt seit dem Jahressteuergesetz 2022 unter bestimmten Bedingungen.

Wer den Strom ins Stromnetz einspeist, wird unternehmerisch tätig und gilt als **Unternehmer**. Daher muss für die Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage grundsätzlich **Umsatzsteuer** gezahlt werden.

Photovoltaikanlagen stellen einen **Gewerbebetrieb** dar. Der Grund: Der erzeugte Strom wird – zumindest teilweise – ins öffentliche Stromnetz eingespeist. Dadurch wird er verkauft. Ertragsteuerlich gesehen muss auf Photovoltaikanlagen also **Einkommensteuer** ans Finanzamt gezahlt werden. Denn es handelt sich um Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb.

Generell sind Photovoltaikanlagen auf Wohngebäuden steuerlich oft irrelevant. Sie verursachen keine Steuer und müssen nicht beim Finanzamt angezeigt werden.

## Wegfall der Umsatzsteuer

In der Regel sind Betreiberinnen und Betreiber von solchen Photovoltaikanlagen Kleinunternehmer. Wenn sie den Strom, den sie erzeugen, ins öffentliche Stromnetz einspeisen, wird darauf keine Umsatzsteuer erhoben.

Zudem wird bei dem Erwerb einer Photovoltaikanlagen auf einem Wohngebäude seit dem 1. Januar 2023 keine Umsatzsteuer mehr fällig. Im Jahressteuergesetz 2022 wurde der Umsatzsteuersatz auf null Prozent festgelegt. Das heißt, der Betreiber zahlt beim Kauf einer Photovoltaikanlage keine Umsatzsteuer mehr. Das betrifft alle Anlagen, deren installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister (MaStR) nicht mehr als 30,0 Kilowatt (peak) beträgt oder die insbesondere auf Wohngebäuden betrieben werden. Daneben umfasst die Regelung grundsätzlich auch Ersatzteile und damit zusammenhängende Handwerkerleistungen sowie den Batteriespeicher.

Wenn beim Erwerb keine Umsatzsteuer gezahlt wird, dann müssen Betreiberinnen und Betreiber auch keine Rückerstattung der Umsatzsteuer (Vorsteuer) beantragen. Dadurch stellt sich die Frage des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung erst gar nicht (zu Einzelheiten vergleiche Kapitel 2.3). Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung müssen grundsätzlich keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben werden.

**Achtung:** Die Null-Prozent-Umsatzsteuer-Regelung gilt nur für Anlagen, die ab dem 1. Januar 2023 in Betrieb genommen wurden.

## Wegfall der Einkommensteuer

Ebenso unterliegt eine Photovoltaikanlage auf einem Ein- oder Mehrfamilienhaus, die privat angeschafft und betrieben wird, unter bestimmten Bedingungen nicht mehr der Einkommensteuer. Von der Steuer befreit sind:

- Photovoltaikanlagen bis zu einer Bruttonennleistung von 30,0 Kilowatt (peak) auf Einfamilienhäusern, Gewerbeimmobilien und Nebengebäuden (zum Beispiel Garagen, Carports)



- Photovoltaikanlagen bis zu einer Bruttonennleistung von 15,0 Kilowatt (peak), seit 1. Januar 2025 30,0 Kilowatt (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit bei anderen Gebäuden (zum Beispiel Mehrfamilienhäuser, gemischt genutzte Immobilien).
- Betreibt eine Privatperson mehrere Photovoltaikanlagen, so dürfen diese eine maximale Gesamtleistung von 100,0 Kilowatt (peak) nicht überschreiten.

Entsprechend sind dann der Stromverkauf, die Einnahmen aus der Einspeisevergütung, und auch die Eigennutzung des Stroms keine steuerlich relevanten Einkünfte mehr. Es muss folglich keine Einkommensteuer gezahlt werden, und auch das Ausfüllen von Steuerformularen und die Abgabe einer Einnahmenüberschussrechnung ist nicht mehr erforderlich. Diese geänderte Regelung gilt bereits seit dem 1. Januar 2022.

### **Wegfall der steuerlichen Anmeldung beim Finanzamt**

Somit müssen Betreiberinnen und Betreiber von Photovoltaikanlagen auch nicht mehr beim Finanzamt die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit anzeigen. Die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung entfällt damit ebenfalls. Voraussetzungen:

- Es werden – wie bereits dargelegt – ausschließlich nach § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz begünstigte Photovoltaikanlagen betrieben.
- Die Betreiber sind in umsatzsteuerlicher Hinsicht Unternehmer, deren Unternehmen sich ausschließlich auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage – die dem umsatzsteuerlichen Nullsteuersatz unterliegt – sowie gegebenenfalls auf eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung beschränkt.
- Die Kleinunternehmerregelung kommt zur Anwendung.
- Die diesbezügliche Erwerbstätigkeit wurde ab dem 1. Januar 2023 aufgenommen.

In diesen Fällen reicht es aus, wenn in der Rechnung über die Stromlieferung die MaStR-Nr. verwendet wird. Da die Netzbetreiber in der Regel

Gutschriften über die Abrechnung des eingespeisten Stroms erstellen, muss der Betreiber die MaStR-Nr. dem Netzbetreiber mitteilen.

**Achtung:** Im Gegenzug kann die Photovoltaikanlage aber auch nicht mehr steuerlich abgeschrieben bzw. als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Sind die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, muss die Tätigkeit innerhalb eines Monats beim zuständigen Finanzamt angezeigt werden: Die Photovoltaikanlage ist dann steuerrechtlich zu erfassen. Der Betreiber hat deshalb Kontakt mit dem Finanzamt aufzunehmen und muss den Fragebogen zur steuerlichen Erfassung beim Finanzamt einreichen. Dort sind vor allem folgende Dinge zu erfassen: die persönlichen Daten, die Art sowie die voraussichtliche Höhe der Einnahmen beziehungsweise des erwarteten Gewinns. Auf Basis dieser Daten wird das Finanzamt prüfen, ob Steuervorauszahlungen zu leisten und welche Steuererklärungen beziehungsweise Voranmeldungen künftig abzugeben sind.

Der Fragebogen ist grundsätzlich elektronisch zu übermitteln. Am einfachsten kann er im Dienstleistungsportal der Steuerverwaltung ELSTER – Ihr Online-Finanzamt unter [www.elster.de](http://www.elster.de) ausgefüllt und elektronisch übermittelt werden. Sofern dort bereits ein Benutzerkonto bestehen sollte, kann dieses genutzt werden. Auch bei Nutzung anderer kommerzieller oder frei erhältlicher Steuerprogramme wird zur elektronischen Datenübermittlung eine ELSTER-Registrierung benötigt.

Die Zuteilung der Steuernummer und eine umsatzsteuerliche Erfassung beim Finanzamt können erst dann erfolgen, wenn der ausgefüllte Fragebogen übermittelt und die erforderlichen Unterlagen eingereicht wurden. Wenn über den Fragebogen auch die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) beantragt wurde, teilt das Bundeszentralamt für Steuern die USt-IdNr. nach der umsatzsteuerlichen Erfassung beim Finanzamt mit.

## 2.2 Freiflächen-Photovoltaikanlagen, Genossenschaftsanlagen, Balkonkraftwerke

Für Photovoltaikanlagen, die auf Freiflächen installiert sind, die von einer Genossenschaft betrieben werden oder als Balkonkraftwerk am Balkon angebracht sind, gelten die umsatz- und einkommensteuerlichen Regelungen grundsätzlich genauso wie für Photovoltaikanlagen, die auf Gebäudedächern oder -wänden installiert sind. Dabei sind jedoch insbesondere die Voraussetzungen des umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes (zu Einzelheiten vergleiche Kapitel 2.3) und der Einkommensteuerbefreiung nach § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz (zu Einzelheiten vergleiche Kapitel 2.4) zu beachten.

Das bedeutet:

- Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind nicht von § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz umfasst. Sie sind also nicht von der Einkommensteuer befreit. Denn diese Regelung bezieht sich nur auf Photovoltaikanlagen auf, an oder in Gebäuden.
- Photovoltaikanlagen, die von einer Genossenschaft betrieben werden, können umsatzsteuerlich dem Nullsteuersatz und bezüglich der Körperschafts- und ggf. Gewerbesteuer der Befreiung nach § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz unterliegen. Maßgeblich für die Körperschafts- und Gewerbesteuerbefreiung ist die Größe der Photovoltaikanlage nach der Kilowatt (peak)-Grenze. Hinzu kommt, dass die Genossenschaft selbst nicht mehr als 100,0 Kilowatt (peak) als Betreiber erzeugen darf (zu Einzelheiten vergleiche Kapitel 2.4).
- Photovoltaikanlagen, die am Balkon angebracht sind, sind steuerrechtlich ohne Belang, wenn der erzeugte Strom nur im eigenen Haushalt zu privaten Zwecken verbraucht wird. Wenn der Strom vollständig oder teilweise ins Netz eingespeist und an den Energieversorger verkauft wird sind die Voraussetzungen des umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes und der einkommensteuerlichen Befreiungsregelung des § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz zu prüfen.

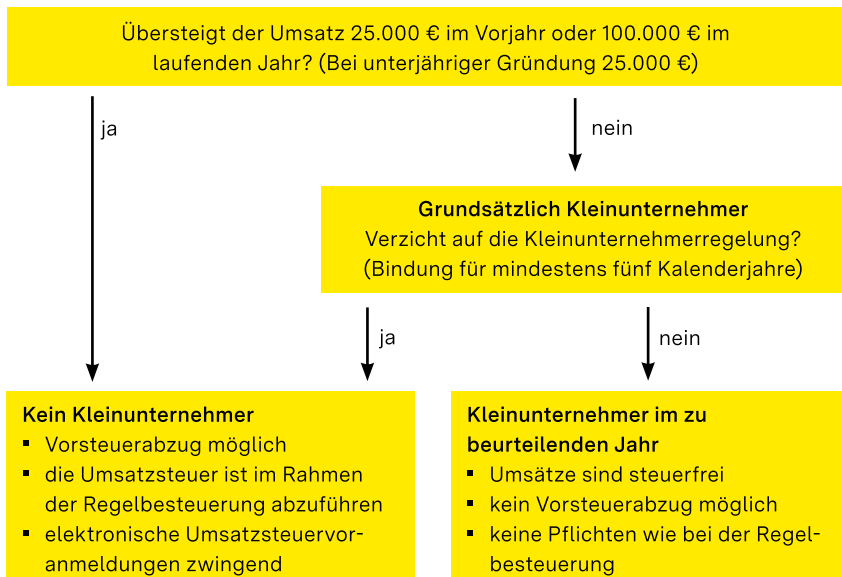
## 2.3 Umsatzsteuer

### 2.3.1 Umsatzsteuerpflicht

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

Diese Grundsätze gelten trotz Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zum 1. Januar 2023 und der damit verbundenen Einführung des sogenannten Nullsteuersatzes weiter fort.

Die grundlegenden Möglichkeiten als vereinfachtes Schaubild:



### 2.3.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Steuerfreiheit (sogenannte Kleinunternehmerregelung)

Betreiberinnen und Betreiber einer Photovoltaikanlage können als Kleinunternehmer nach § 19 Umsatzsteuergesetz behandelt werden, wenn die Umsätze im Jahr der Gründung nicht mehr als 25.000 € betragen. In den Folgejahren setzt die Kleinunternehmerregelung voraus, dass die Netto-Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 € nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 100.000 € nicht übersteigen werden. Sind die oben genannten Umsatzgrenzen nicht überschritten, sind die Umsätze steuerfrei. Hierfür ist allerdings Voraussetzung, dass der Anlagenbetreiber keine Rechnungen beziehungsweise das Energieversorgungsunternehmen keine Gutschriften mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt. Das Energieversorgungsunternehmen sollte daher darüber informiert werden, dass die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen wird.

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

Unterliegt eine Betreiberin oder ein Betreiber einer Photovoltaikanlage bereits aus anderen Gründen als Unternehmer der Regelbesteuerung, kann er die Kleinunternehmerregelung insgesamt nicht anwenden, auch nicht isoliert für den Betrieb der Photovoltaikanlage. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn er noch einen Gewerbebetrieb unterhält und die Umsätze deshalb die maßgeblichen Umsatzgrenzen überschreiten. Dann muss der Unternehmer auch die Umsätze aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage in den abzugebenden Umsatzsteuererklärungen angeben.

### **2.3.3 Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz)**

#### **2.3.3.1 Neuregelung ab 1. Januar 2023**

Um die Betreiberinnen und Betreiber von Photovoltaikanlagen von Bürokratie zu entlasten, wurde mit dem Jahressteuergesetz 2022 ein umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz eingeführt.

Der Nullsteuersatz gilt ab dem 1. Januar 2023 zeitlich unbefristet unter anderem für

- die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern,
- wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Dies gilt als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MaStR nicht mehr als 30,0 Kilowatt (peak) beträgt oder betragen wird.

Dem Nullsteuersatz unterliegt auch die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die oben genannten Voraussetzungen erfüllt.

Der Nullsteuersatz gilt nicht für Stromlieferungen. Daher unterliegt auch die Lieferung von Strom an den Energieversorger gegen eine Einspeisevergütung wie bisher grundsätzlich dem Regelsteuersatz von 19 %, sofern nicht – wie in Kapitel 2.3.2 beschrieben – die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen wird.

Aufgrund des Nullsteuersatzes kann der Anlagenbetreiber die Kleinunternehmerregelung anwenden, ohne dadurch finanzielle Nachteile

erleiden zu müssen. Der Vorsteuerabzug (Umsatzsteuer, die früher auf die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage entfallen ist) war regelmäßig der Grund, weshalb Betreiberinnen und Betreiber von Photovoltaikanlagen auf die Kleinunternehmerregelung verzichteten. Mit der Neuregelung wird die Lieferung von Photovoltaikanlagen, einschließlich der für den Betrieb wesentlichen Komponenten und der Speicher, ohnehin nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet, sodass die Kleinunternehmerregelung mit all ihren Vereinfachungen in Anspruch genommen werden kann.

### 2.3.3.2 Voraussetzungen im Einzelnen

**Betreiber:** Der Nullsteuersatz erfasst nur Lieferungen an die Betreiberin und den Betreiber der Photovoltaikanlage. Die Lieferungen der Hersteller oder Händler an Personen, die nicht Betreiber sind (beispielsweise Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer), unterliegen dem Regelsteuersatz. Betreiber ist derjenige, der zum Leistungszeitpunkt im Marktstammdatenregister registrierungspflichtig ist oder voraussichtlich registrierungspflichtig sein wird.

**Begünstigte Leistungen:** Lieferungen und sonstige Leistungen, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Lieferung der Photovoltaikanlage unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, teilen das Schicksal der Lieferung der Photovoltaikanlage und sind als Nebenleistungen zur Hauptleistung dementsprechend einheitlich mit dem Nullsteuersatz zu besteuern.

Zu den Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen unter anderem die

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

- Lieferung von Schrauben und Stromkabeln,
- Herstellung des AC-Anschlusses,
- Bereitstellung von Gerüsten,
- Lieferung von Befestigungsmaterial,
- Erneuerung oder Ertüchtigung eines Zählerschranks,
- Erneuerung oder Ertüchtigung der Unterkonstruktion einer Photovoltaikanlage (zum Beispiel durch eine Verbreiterung oder Aufdoppelung von Sparren),
- die Lieferung eines Taubenschutzes.

**Batterien und Speicher:** Batterien und Speicher unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen zu speichern. Hiervon ist grundsätzlich auszugehen, wenn der Speicher eine nutzbare Kapazität von mindestens 5 kWh hat.

**Wesentliche Komponenten:** Als wesentliche Komponente sind Gegenstände anzusehen, deren Verwendungszweck speziell im Betrieb oder in der Installation der Photovoltaikanlage liegen oder die zur Erfüllung technischer Normen notwendig sind. Wesentliche Komponente sind insbesondere:

- Wechselrichter,
- Dachhalterung,
- Energiemanagement-System,
- Solarkabel,
- Einspeisesteckdose (sogenannte Wieland-Steckdose),
- Funk-Rundsteuerungsempfänger,
- Backup Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen,
- im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage notwendige isolierte Erneuerung oder Erweiterung des Zählerschranks.

**Anwendungszeitpunkt:** Der Nullsteuersatz gilt nur für Photovoltaikanlagen, die ab dem 1. Januar 2023 geliefert/installiert werden. Eine rückwirkende Anwendung auf vorher erfolgte Lieferungen oder Installationen ist nicht möglich.



Wird die Photovoltaikanlage nur gekauft, ohne dass der Verkäufer die Photovoltaikanlage auch zu installieren hat, kommt es darauf an, wann die Photovoltaikanlage vollständig geliefert ist. Hat der Verkäufer hingegen auch die Photovoltaikanlage zu installieren, ist entscheidend, wann die Anlage vollständig installiert ist.

Im Hauptanwendungsfall der einheitlichen Lieferung einer an das öffentliche Stromnetz angeschlossenen Photovoltaikanlage fällt der Leistungszeitpunkt mit dem (ordentlichen) Anschluss an das öffentliche Stromnetz zusammen.

**Leistung über 30,0 Kilowatt (peak):** Für Photovoltaikanlagen mit einer Leistung über 30,0 Kilowatt (peak) ist ebenfalls der Nullsteuersatz anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass sie auf oder in der Nähe eines begünstigten Gebäudes installiert werden. Allerdings kann die Leistungsfähigkeit der Anlage infolge der Höhe der damit erzielten Einnahmen die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ausschließen.

**Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen:** Der leistende Unternehmer hat nachzuweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Es reicht aus, wenn der Erwerber erklärt, dass er Betreiberin bzw. Betreiber der Photovoltaikanlage ist und es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30,0 Kilowatt (peak) beträgt oder betragen wird. Eine Erklärung des Erwerbers kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung (zum Beispiel in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) erfolgen.

**Reparatur:** Begünstigt sind auch der Austausch und die Installation defekter Komponenten einer Photovoltaikanlage. Reine Reparaturen ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen sind hingegen nicht begünstigt. Für Garantie- und Wartungsverträge gilt ebenso der Regelsteuersatz.

**Installation von Photovoltaikanlagen:** Begünstigt sind photovoltaikanlagenspezifische Arbeiten, die ausschließlich dazu dienen, eine Photovoltaikanlage sicher für das Gebäude und für die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben (zum Beispiel photovoltaikanlagenspezifische Elektroinstallation). Die Installationsarbeiten müssen direkt an die Betreiberin oder den Betreiber der Photovoltaikanlage erbracht werden. Leistungen, die ein Subunternehmer an den leistenden Unternehmer erbringt, sind daher nicht begünstigt.

### **2.3.3.3 Weitere Informationen zum Nullsteuersatz**

Das Bundesministerium der Finanzen nimmt zu der gesetzlichen Neuregelung mit Schreiben vom 27. Februar 2023 und vom 30. November 2023 umfassend Stellung.

Darüber hinaus finden Sie auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen unter [FAQ – Fragen und Antworten](#).

### **2.3.3.4 Auswirkungen auf Bestandsanlagen**

Durch die Einführung des Nullsteuersatzes für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen ändert sich für Bestandsanlagen (Anschaffung/Inbetriebnahme bis zum 31. Dezember 2022) im Grundsatz nichts. Die ursprünglich gewählte Besteuerungsform wird mit allen bisher geltenden Regelungen weiter angewendet. Der Nullsteuersatz hat zudem keine Auswirkung auf die Steuerbarkeit von Umsätzen aus dem Verkauf von Strom.

Es besteht allerdings eine Entnahmemöglichkeit für Photovoltaikanlagen, die vor dem 1. Januar 2023 erworben wurden und die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die Voraussetzungen für die Entnahme als unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Absatz 1b Umsatzsteuergesetz zum Nullsteuersatz wurden im BMF-Schreiben vom 27. Februar 2023 geregelt. Die Entnahme der Photovoltaikanlage ist nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Davon ist aus Vereinfachungsgründen

auszugehen, wenn ein Teil des mit der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms zum Beispiel in einer Batterie gespeichert wird. Gleiches gilt auch, wenn der erzeugte Strom für die nicht nur gelegentliche Ladung eines privaten Elektrofahrzeugs, den Betrieb einer Wärmepumpe im privaten Haushalt oder den nichtunternehmerischen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts genutzt wird. Ausreichend ist ebenfalls, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 % nahelegt.

Die Entnahme der Photovoltaikanlage stellt ein Wahlrecht des Unternehmers dar. Die Ausübung dieses Wahlrechts ist vom Unternehmer zu dokumentieren. Dies kann beispielsweise durch eine entsprechende Erklärung gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt unter Nennung des Entnahmezeitpunkts und der Entnahmemöglichkeit (Batteriespeicher, Rentabilitätsberechnung, ...) erfolgen. Sie ist zudem in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung und gegebenenfalls in der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erklären. Die Entnahme einer Photovoltaikanlage kann grundsätzlich nur zum aktuellen Zeitpunkt (nicht rückwirkend) erfolgen. Im Hinblick auf zunächst ungeklärte Rechtsfragen konnte eine bis zum 11. Januar 2024 gegenüber dem Finanzamt erklärte Entnahme bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Absatz 1b Satz 1 Nummer 1 Umsatzsteuergesetz ausnahmsweise auch rückwirkend zum 1. Januar 2023 erfolgen.

Die Entnahme nur des nichtunternehmerisch genutzten Teils einer Photovoltaikanlage, welche ursprünglich zulässigerweise in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet wurde, ist nicht möglich.

Es ist zu beachten, dass trotz einer Entnahme der Photovoltaikanlage die Umsatzsteuer aus den erhaltenen Einspeisevergütungen weiterhin im Rahmen der umsatzsteuerlichen Pflichten erklärt und abgeführt werden muss, wenn die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung findet oder die Bindungsfrist der Option zur Regelbesteuerung von 5 Jahren (§ 19 Absatz 3 Satz 3 Umsatzsteuergesetz)

noch läuft. Ein vorzeitiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung ist nicht möglich.

Nach der Entnahme der Photovoltaikanlage ist ein Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für die Photovoltaikanlage (zum Beispiel Reparaturen), die nicht dem Nullsteuersatz unterliegen, anteilig möglich. Entscheidend ist der tatsächliche Anteil der unternehmerischen Nutzung zu dem für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Zeitpunkt. Der für die Entnahme unterstellte Anteil der unternehmerischen Nutzung ist dann nicht mehr entscheidend. Direkt der unternehmerischen Tätigkeit zuordenbare Vorsteuern (zum Beispiel auf Steuerberatungskosten für die Erstellung der Umsatzsteuererklärung) sind voll abzugsfähig. Soweit die Betreiberin oder der Betreiber die Kleinunternehmerregelung anwendet, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

### **2.3.4 Option zur Regelbesteuerung**

Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann die vom Verkäufer der Photovoltaikanlage (vor allem aus Anschaffungs- und Herstellungskosten) in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht werden. Betreiberinnen und Betreiber von Photovoltaikanlagen haben vor Einführung des Nullsteuersatzes nach § 12 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz deshalb häufig auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet und unterlagen folglich der sogenannten Regelbesteuerung. Damit konnte das Finanzamt den Anlagenbetreibern bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen die Vorsteuer aus den Eingangsleistungen erstatten. Der Anlagenbetreiber wird, wenn er sich für die Regelbesteuerung entscheidet, steuerlich wie jeder andere Unternehmer behandelt. Er muss die aus der Lieferung von Strom an das Energieversorgungsunternehmen entstehende Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen und Umsatzsteuererklärungen beim Finanzamt abgeben. Die Option zur Regelbesteuerung kann bereits im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erklärt werden.

Übt der Anlagenbetreiber die Option zur Regelbesteuerung aus, ist er hieran für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden. Danach kann er die Option zur Regelbesteuerung mit Wirkung von Beginn eines folgenden Kalenderjahres an widerrufen. Wenn der Anlagenbetreiber nach Ablauf von fünf Jahren wieder zur Kleinunternehmerregelung zurückkehren möchte, muss er das Energieversorgungsunternehmen hierüber informieren, damit Gutschriften ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer erteilt werden können. Wird die Umsatzsteuer in der Rechnung (oder Gutschrift) offen ausgewiesen, ist diese durch den Anlagenbetreiber zwingend an das Finanzamt abzuführen, auch wenn die Umsatzgrenzen der Kleinunternehmerregelung nicht überschritten sind.

Mit Einführung des Nullsteuersatzes ab dem 1. Januar 2023 wird in den Fällen des § 12 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz vom Lieferanten keine Umsatzsteuer mehr geschuldet (Steuersatz beträgt 0 %). Dementsprechend erhält der Anlagenbetreiber eine Rechnung ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis. Der Anlagenbetreiber muss daher zur Vermeidung von finanziellen Nachteilen nicht mehr auf die Kleinunternehmerregelung verzichten beziehungsweise zur Regelbesteuerung optieren, da er keine Umsatzsteuer auf die genannten Leistungen zahlt und er sich deshalb keine Umsatzsteuer (Vorsteuer) vom Finanzamt erstatten lassen kann.

### **2.3.5 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung**

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

### **2.3.5.1 Lieferung an einen Netzbetreiber**

Die vom Netzbetreiber gezahlte Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz ist ein Nettobetrag. Die Umsatzsteuer wird zusätzlich vom Netzbetreiber vergütet.

### **2.3.5.2 Lieferung an einen Stromhändler oder -versorger (Direktvermarktung)**

Wird der Strom vom Anlagenbetreiber direkt vermarktet, ist das mit dem Dritten vereinbarte Entgelt die Bemessungsgrundlage. Dieses liegt in der Regel unter der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz. Zum Ausgleich erhält der Anlagenbetreiber vom Einspeisenetzbetreiber eine Marktprämie sowie gegebenenfalls eine Flexibilitätsprämie. Bei den Prämien handelt es sich jeweils um einen echten Zuschuss, der nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

### **2.3.5.3 Direktverbrauch (dezentraler Stromverbrauch durch den Anlagenbetreiber oder Dritte)**

Bei Anlagen, die nach dem 31. März 2012 in Betrieb genommen werden, wird der Direktverbrauch (zum Beispiel privater Eigenverbrauch, unentgeltliche Abgabe an Dritte) nicht mehr vergütet. Der auf diese Weise verbrauchte Strom ist somit nicht mehr Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber. Vielmehr ist dieser Eigenverbrauch als sogenannte unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern.

Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch ist der Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes. Dies gilt auch für selbst erzeugten Strom. Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, ist dessen Preis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen. Benötigt der Betreiber keinen zusätzlichen Strom, weil er vollständiger Selbstversorger ist, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des Stromgrundversorgers anzusetzen.

Bei einer Anschaffung ab dem 1. Januar 2023 zum Nullsteuersatz unterliegt der private Stromverbrauch mangels Vorsteuerabzug nicht der Umsatzsteuer.

### **2.3.6 Besteuerungsverfahren**

Grundsätzlich wird die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten berechnet (sogenannte Soll-Versteuerung, § 16 Absatz 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz). Die Umsätze sind in diesem Fall in dem Voranmeldungszeitraum zu erklären, in dem die Leistung erbracht wurde, also beispielsweise in dem Monat, in dem der Strom eingespeist wurde.

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten (Antragstellung ist formlos oder im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung möglich), dass ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im Jahr der Betriebseröffnung nicht mehr als 800.000 € beträgt, die Umsatzsteuer nicht nach vereinbarten, sondern nach vereinnahmten Entgelten berechnet (sogenannte Ist-Versteuerung, § 20 Umsatzsteuergesetz). Die Umsätze sind dann erst für den Voranmeldungszeitraum anzumelden, in dem der Zahlungseingang erfolgt.

### **2.3.7 Unternehmensvermögen**

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

Die gesamte Photovoltaikanlage stellt einen einheitlichen Gegenstand dar. Ein zusammen mit der Photovoltaikanlage erworbenes Batteriesystem gehört ebenfalls zum einheitlichen Gegenstand Photovoltaikanlage. Bei einem separaten Erwerb des Batteriesystems liegt umsatzsteuerrechtlich ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor (vergleiche Kapitel 2.3.9).

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

Ist eine Zuordnungsentscheidung notwendig, erfolgt diese in Fällen, in denen der Nullsteuersatz keine Anwendung findet, regelmäßig konkludent durch den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Voranmeldungszeitraum des Bezugs der Photovoltaikanlage, spätestens aber mit dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuerjahreserklärung. Wurde die Anlage nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuerjahreserklärung dem Unternehmensvermögen zugeordnet, ist ein Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt nicht möglich.

### **2.3.8 Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten**

Die folgenden Ausführungen gelten lediglich, wenn die Photovoltaikanlage vor dem 1. Januar 2023 angeschafft wurde oder die Voraussetzungen für den Nullsteuersatz nach § 12 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz nicht erfüllt sind.

Wird die Photovoltaikanlage sowohl unternehmerisch als auch unternehmensfremd (privat) genutzt und ordnet der Unternehmer die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmensvermögen zu, führt – sofern die Umsätze aus der Einspeisung von Strom der Regelbesteuerung zu unterwerfen sind – die (anteilige) Verwendung der elektrischen Energie für unternehmensfremde Zwecke (beispielsweise Eigenverbrauch für das selbst genutzte Wohnhaus) nicht zu einer (anteiligen) Aufteilung des Vorsteuerabzugs. Als Ausgleich für die volle Zuordnung der Anlage zum Unternehmensvermögen und



damit für den vollen Vorsteuerabzug wird der Betrag für den selbst verbrauchten Strom der Umsatzsteuer unterworfen (§ 3 Absatz 1b Satz 1 Nummer 1 Umsatzsteuergesetz).

### **Beispiel 1:**

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

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

### **Beispiel 2:**

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

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

- der unmittelbaren Lieferung von erzeugtem Strom an die Mieter, sofern eine unselbständige Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung gegeben ist, oder
- der Verwendung für eigene umsatzsteuerfreie Umsätze (beispielsweise Arztpraxis).

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

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

### **2.3.9 Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Stromspeichers**

#### **2.3.9.1 Anschaffung eines Stromspeichers zusammen mit einer Photovoltaikanlage**

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

#### **2.3.9.2 Nachträgliche Anschaffung eines Stromspeichers**

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

### **2.3.9.3 Anschaffung eines Stromspeichers ab 1. Januar 2023**

Die Anschaffung eines Stromspeichers kann unter den Voraussetzungen des § 12 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz dem Nullsteuersatz unterliegen. Es spielt hierbei keine Rolle, ob die Anschaffung zusammen mit einer Photovoltaikanlage erfolgt oder der Stromspeicher eine bereits bestehende Anlage ergänzt. Bei der Anschaffung zum Nullsteuersatz stellt sich die Frage nach dem Vorsteuerabzug damit nicht (mehr). Ebenso ist eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen regelmäßig nicht mehr notwendig.

Stromspeicher unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen zu speichern. Hiervon ist auszugehen, wenn der Speicher eine nutzbare Kapazität von mindestens 5 kWh hat. Erfüllt der (mobile) Speicher diese Voraussetzung nicht, unterliegt er dem Nullsteuersatz, wenn im Einzelfall nachgewiesen wird, dass er ausschließlich für die Speicherung von Strom aus begünstigten Solarmodulen verwendet wird.

Die Lieferung sowie die Installation eines Energiespeichersystems, das den mit einer Photovoltaikanlage im Sinne des § 12 Absatz 3 Nummer 1 Umsatzsteuergesetz erzeugten überschüssigen Strom vollständig oder teilweise chemisch in Wasserstoff speichert (Wasserstoffspeicher), unterliegt dem Nullsteuersatz des § 12 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz, wenn keine anderweitige Verwendung des Wasserstoffs außer der Rückumwandlung der im Wasserstoff gespeicherten chemischen Energie in elektrischen Strom zum Verbrauch möglich ist. Das im Rückumwandlungsprozess zwangsläufige Entstehen von nutzbarer Wärme ist hierbei unerheblich.

### **2.3.10 Vorsteuerabzug aus der Anschaffung einer Wallbox oder Wärmepumpe**

Bei einer sogenannten Wallbox zum Laden von Elektrofahrzeugen beziehungsweise einer Wärmepumpe handelt es sich um keine wesentlichen Komponenten zum Betrieb einer Photovoltaikanlage. Sie sind deshalb unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs (Anschaffung zusammen mit der Photovoltaikanlage oder nachträgliche Anschaffung) einer eigenständigen umsatzsteuerrechtlichen Bewertung zuzuführen. Auch ab dem 1. Januar 2023 unterliegen diese grundsätzlich dem Regelsteuersatz. Werden beispielsweise nur private Fahrzeuge mithilfe der Wallbox aufgeladen, liegt keine unternehmerische Nutzung vor. Ein Vorsteuerabzug ist damit ausgeschlossen.

### **2.3.11 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen**

Wendet der Anlagenbetreiber die Kleinunternehmerregelung an, wird auf die Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen verzichtet.

Verzichtet der Anlagenbetreiber auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (vergleiche Kapitel 2.3.4), muss er als Unternehmer Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. Im Kalenderjahr der Betriebsaufnahme und im darauffolgenden Kalenderjahr sind die Voranmeldungen grundsätzlich monatlich bis zum 10. Tag des Folgemonats abzugeben. Gleichzeitig ist die vom Anlagenbetreiber selbst berechnete Steuervorauszahlung an das Finanzamt zu entrichten.

Für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 ist diese generelle monatliche Abgabeverpflichtung jedoch ausgesetzt. Stattdessen ist im Gründungsjahr zur Ermittlung des Voranmeldungszeitraums die voraussichtliche Steuer des laufenden Kalenderjahres maßgebend. Im Folgejahr kommt es auf die tatsächliche Steuer für das Gründungs-

jahr, umgerechnet in eine Jahressteuer, an. In späteren Besteuerungszeiträumen ist die Umsatzsteuerzahllast für das vorangegangene Kalenderjahr entscheidend. Liegt die so ermittelte Umsatzsteuerzahllast unter 2.000 €, kann das Finanzamt auf die Abgabe von Voranmeldungen verzichten. Bis zu einer maßgebenden Umsatzsteuerzahllast von 9.000 € sind die Voranmeldungen quartalsweise, also bis zum 10. April., 10. Juli, 10. Oktober des laufenden Jahres und 10. Januar des folgenden Jahres, abzugeben.

### **Beispiel 3:**

Herr Müller erwirbt am 1. Juli 2024 eine Photovoltaikanlage. Die voraussichtliche Steuer für den Zeitraum vom 1. Juli 2024 bis zum 31. Dezember 2024 beträgt 5.000 €. Die Voranmeldungen sind daher quartalsweise abzugeben. Zur Prüfung der Voranmeldungspflicht im Jahr 2025 ist die Umsatzsteuer des Vorjahres umgerechnet in eine Jahressteuer maßgeblich ( $5.000 \text{ €} \times 2 = 10.000 \text{ €}$ ). Die Voranmeldungen sind im Jahr 2025 monatlich abzugeben.

Bestand bereits ein Unternehmen, das nun um den Betrieb der Photovoltaikanlage erweitert wird, gelten die bisherigen umsatzsteuerlichen Pflichten fort.

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

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

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

Der so errechnete Umsatzsteuerbetrag ist an das Finanzamt abzuführen. Wird dem Finanzamt die Ermächtigung erteilt, Zahlungsbeträge im Lastschriftverfahren einzuziehen, erleichtert dies den Zahlungsverkehr. Außerdem besteht nicht die Gefahr, dass zusätzliche Kosten entstehen, wenn eine Zahlung nicht fristgerecht erfolgt. Der Vordruck für eine solche Ermächtigung ist auf der Internetseite der Finanzämter abrufbar.

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

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

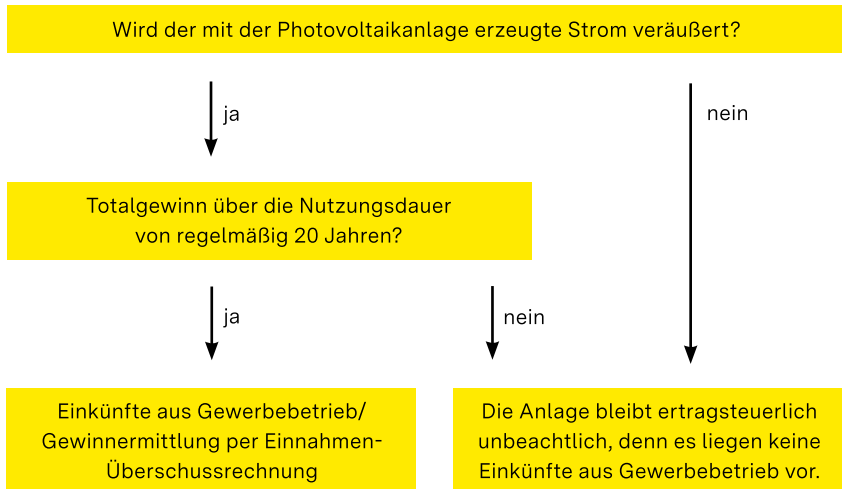
## 2.4 Einkommensteuer

### 2.4.1 Allgemeines

Photovoltaikanlagen stellen einen Gewerbebetrieb dar, denn der erzeugte Strom wird – zumindest teilweise – in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Durch den Verkauf des Stroms erhält die Betreiberin oder der Betreiber einer Photovoltaikanlage eine Einspeisevergütung und erzielt damit – eine Gewinnerzielungsabsicht vorausgesetzt – Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 des Einkommensteuergesetzes (Einkommensteuergesetz). Die Einkünfte sind der Gewinn. Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen den zugeflossenen Betriebseinnahmen – hierunter fallen auch die Entnahmen – und den abgeflossenen Betriebsausgaben. Ertragsteuerlich gesehen muss auf Photovoltaikanlagen also grundsätzlich Einkommensteuer ans Finanzamt gezahlt werden, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebseinnahmen und den Betriebsausgaben zu einem positiven Saldo führt. Die Einkünfte müssen im Zuge der Einkommensteuererklärung in der Anlage G (Gewerbebetrieb) eingetragen werden. Die Höhe der Einkommensteuer richtet sich nach den persönlichen Einkommensverhältnissen.

Ertragsteuerlich galt zunächst: Bis zu einer Bruttonennleistung von 10,0 Kilowatt (peak) konnte beim Finanzamt die sogenannte Liebhaberei beantragt werden. Bereits mit dem Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022 wurden rückwirkend ab dem Besteuerungsjahr 2022 die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von bestimmten kleineren Photovoltaikanlagen steuerfrei gestellt. Damit entfällt nicht nur der Antrag auf Liebhaberei, sondern auch die Abgabe einer Einnahmenüberschussrechnung in der Einkommensteuererklärung. Aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Verwaltungsökonomie kann zudem auf die steuerliche Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung an das zuständige Finanzamt verzichtet werden, wenn das Unternehmen ausschließlich auf

den Betrieb einer begünstigten Photovoltaikanlage beschränkt ist und die Kleinunternehmerregelung Anwendung findet. Näheres zu den Voraussetzungen steuerlich begünstigten Photovoltaikanlagen (vergleiche Kapitel 2.4.2) und steuerlich nicht begünstigter Photovoltaikanlagen (vergleiche Kapitel 2.4.3) können Sie den nachfolgenden Ausführungen entnehmen.



## 2.4.2 Steuerlich begünstigte Photovoltaikanlagen

Werden mit dem Betreiben einer Photovoltaikanlage Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, sind diese Einkünfte steuerfrei, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen des § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz erfüllt sind. Hinweise, wie die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz in der Praxis zu handhaben ist, finden Sie ergänzend zu den nachfolgenden Ausführungen im BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023, BStBl I 2023, 1494.



### 2.4.2.1 Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung

Die Steuerfreiheit der Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen hängt von der Einhaltung gewisser objektbezogener Größenmerkmale (a) sowie subjektbezogener Größenmerkmale (b) ab.

#### a) Objektbezogene Größenmerkmale

Die Steuerbefreiung gilt zum einen für Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30,0 Kilowatt (peak) auf, an oder in Einfamilienhäusern oder auf, an oder in nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden wie Gewerbeimmobilien, jeweils einschließlich Garagen- und Carportdächern.

Für die Prüfung des Größenmerkmals sind die Nebengebäude dem Hauptgebäude zuzurechnen; es gilt eine einheitliche Leistungsgrenze von 30,0 Kilowatt (peak).

#### **Beispiel 4:**

Herr Müller hat sich auf dem Dach seines Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit einer Bruttoleistung von 20,0 Kilowatt (peak) installieren lassen. Auf der Garage betreibt er eine zweite Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 5,0 Kilowatt (peak).

**Lösung:** Die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb der beiden Photovoltaikanlagen sind steuerfrei, da die zusammengerechneten Leistungen beider Anlagen von 25,0 Kilowatt (peak) die einheitliche Leistungsgrenze von 30,0 Kilowatt (peak) für das Haupt- und das Nebengebäude nicht überschreitet.

Die Steuerbefreiung gilt zum anderen für Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15,0 Kilowatt (peak), ab 2025 30,0 Kilowatt (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit auf, an oder in übrigen Gebäuden wie Mehrfamilienhäusern oder gemischt genutzten Immobilien (Wohn- und Gewerbebezwecke).

Für die Prüfung des Größenmerkmals sind die Nebengebäude dem Hauptgebäude zuzurechnen; es gilt eine einheitliche Leistungsgrenze von 15,0 Kilowatt (peak), ab 2025 30,0 Kilowatt (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit.

Bei der Frage der Anzahl der Wohn- und Gewerbeeinheiten ist regelmäßig auf die selbständige Nutzbarkeit abzustellen.

### **Beispiel 5:**

Herr Müller besitzt ein Mehrfamilienhaus mit vier vermieteten Wohnungen. Auf dem Dach des Mehrfamilienhauses ist eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 50,0 Kilowatt (peak) installiert.

**Lösung:** Die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage sind steuerfrei, da die Photovoltaikanlage auf einem sonstigen Gebäude (hier: vermietetes Mehrfamilienhaus) installiert ist und das Größenmerkmal von 30,0 Kilowatt (peak) je Wohneinheit (hier:  $30,0 \text{ Kilowatt (peak)} \times 4 \text{ Wohneinheiten} = 120,0 \text{ Kilowatt (peak)}$ ) nicht überschritten wird.

### **Beispiel 6:**

Herr Müller besitzt ein Mehrfamilienhaus mit vier vermieteten Wohnungen. Auf dem Dach des Mehrfamilienhauses ist eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 50,0 Kilowatt (peak) installiert. Auf der Garage betreibt er eine zweite Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 5,0 Kilowatt (peak).

**Lösung:** Die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb der beiden Photovoltaikanlagen sind steuerfrei, da die Leistung der beiden Photovoltaikanlagen von 55,0 Kilowatt (peak) die einheitliche Leistungsgrenze für das Haupt- und Nebengebäude von 120,0 Kilowatt (peak) nicht überschreitet.

Die Steuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage gilt für natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Körperschaften. Die an die jeweilige Gebäudeart anknüpfenden objektbezogenen Größenmerkmale gelten personenbezogen, das heißt für die jeweilige steuerpflichtige Person (natürliche Person, Mitunternehmerschaft und Körperschaft).

Folge hieraus ist, dass auch der Betrieb mehrerer Photovoltaikanlagen durch mehrere steuerpflichtige Personen auf demselben Gebäude begünstigt sein kann, wenn die zulässigen Größenmerkmale nicht überschritten werden.

### **Beispiel 7:**

Herr Müller betreibt auf dem gemeinsam mit Frau Müller zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus eine in seinem Eigentum stehende Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 16,0 Kilowatt (peak). Frau Müller lässt auf demselben Einfamilienhaus eine in ihrem Alleineigentum stehende Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 18,0 Kilowatt (peak) installieren.

**Lösung:** Die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage sind für beide Ehegatten steuerfrei, da sowohl das objektbezogene Größenmerkmal von 30,0 Kilowatt (peak) als auch das personenbezogene Größenmerkmal von jeweils 100,0 Kilowatt weder von Herrn Müller noch von Frau Müller überschritten wird.

Steht die Photovoltaikanlage im gemeinsamen Eigentum von Ehegatten bzw. Lebenspartnern, gelten diese als Mitunternehmerschaft mit einem eigenen personenbezogenen Größenmerkmal von 100,0 Kilowatt (peak).

### **Beispiel 8:**

Herr Müller und seine Ehefrau betreiben gemeinschaftlich auf dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 24,0 Kilowatt (peak).

**Lösung:** Die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage von Herrn und Frau Müller sind steuerfrei, da weder das objektbezogene Größenmerkmal von 30,0 Kilowatt (peak) noch das personenbezogene Größenmerkmal von 100,0 Kilowatt von der Mitunternehmerschaft Herr und Frau Müller überschritten wird.

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

**Beachte:** Überschreiten Sie als steuerpflichtige Person das objektbezogene Größenmerkmal von 30,0 Kilowatt (peak) bzw. 15,0 Kilowatt (peak) je Nutzungseinheit, ist die Photovoltaikanlage von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, die zur Überschreitung des Größenmerkmals führt. Überschreitet der Anlagenbetreiber damit zugleich auch sein personenbezogenes Größenmerkmal, sind auch die bis dahin gegebenenfalls als steuerfrei behandelte(n) Bestandsanlage(n) nicht mehr steuerfrei.

### Beispiel 9:

Herr Müller betreibt auf dem Dach seines privat genutzten Einfamilienhauses seit einigen Jahren eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung von 24,0 Kilowatt (peak). Im Jahr 2023 installiert er auf der zum Einfamilienhaus gehörenden Garage eine weitere Photovoltaikanlage mit einer Bruttoleistung von 8,0 Kilowatt (peak).

**Lösung:** Die Einnahmen und Entnahmen aus der Photovoltaikanlage auf dem Dach des Einfamilienhauses sind zunächst steuerfrei, da Herr Müller lediglich eine Photovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von unter 30,0 Kilowatt (peak) betreibt. Mit der Inbetriebnahme der weiteren Photovoltaikanlage auf dem Garagendach wird die Grenze von 30,0 Kilowatt (peak) im Jahr 2023 überschritten. Nicht nur die Einnahmen und Entnahmen aus der zweiten Photovoltaikanlage sind ab diesem Zeitpunkt nicht steuerbefreit, sondern es fällt die bislang steuerfreie erste Photovoltaikanlage aus der Steuerfreiheit heraus.

Weiterhin ist zu beachten, dass aufgrund des Gebäudebezugs der gesetzlichen Regelung zur Steuerfreiheit der Einkünfte aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen, die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikfreiflächenanlagen nicht steuerbefreit sind.

### b) Subjektbezogene Größenmerkmale

Für den Betrieb einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen, die die objektbezogenen Größenmerkmale einhalten, gilt insgesamt eine Höchstgrenze von 100,0 Kilowatt (peak) pro steuerpflichtige Person oder Mitunternehmerschaft.

### Beispiel 10:

Herr Müller hat auf einer gemischt genutzten Immobilie (ein Ladengeschäft und zwei Wohnungen) eine Photovoltaikanlage mit einer Bruttoleistung von 40,0 Kilowatt (peak) und daneben auf einer Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeeinheit eine Photovoltaikanlage mit einer Bruttoleistung von 20,0 Kilowatt (peak).

**Lösung:** Für die gemischt genutzte Immobilie gilt ein Größenmerkmal von  $3 \times 30,0 \text{ Kilowatt (peak)} = 90,0 \text{ Kilowatt (peak)}$ , die die auf dem Gebäude befindliche Anlage mit 40,0 Kilowatt (peak) nicht überschreitet. Für die Gewerbeimmobilie gilt bei einer Einheit das Größenmerkmal von 30,0 Kilowatt (peak), die die auf diesem Gebäude befindliche Photovoltaikanlage ebenfalls nicht überschreitet. Die Photovoltaikanlagen überschreiten mit insgesamt 60,0 Kilowatt (peak) auch nicht das persönliche Größenmerkmal des Herr Müller von 100,0 Kilowatt (peak). Die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb der Anlagen sind damit insgesamt steuerfrei.

**Beachte:** Die von einer Mitunternehmerschaft betriebenen Photovoltaikanlagen sind für die Prüfung der Höchstgrenze von 100,0 Kilowatt (peak) der beteiligten Mitunternehmer, die als eigenständige steuerpflichtige Person eine oder mehrere weitere Photovoltaikanlagen betreiben, nicht anteilig mit einzubeziehen.

Für die Prüfung des Größenmerkmals von 100,0 Kilowatt (peak) sind nur die gesetzlich begünstigten Photovoltaikanlagen einzubeziehen. Das gilt sowohl für Photovoltaikanlagen auf demselben Gebäude als auch für Photovoltaikanlagen auf verschiedenen Gebäuden. Konkret bedeutet dies, dass Photovoltaikanlagen, die die gesetzlich angegebenen Größenmerkmale überschreiten, oder die bereits dem Grunde nach nicht begünstigte Photovoltaikfreiflächenanlagen sind, nicht in die 100,0 Kilowatt (peak)-Grenze einzubeziehen sind.

Betreibt die steuerpflichtige Person Photovoltaikanlagen auf, an oder in Gebäuden von insgesamt mehr als 100,0 Kilowatt (peak) ist die gesetzliche Steuerbefreiung insgesamt nicht anzuwenden.

#### **2.4.2.2 Die Folgen der Steuerbefreiung**

Bei der Steuerbefreiung handelt es sich nicht um ein Wahlrecht. Die Steuerbefreiung muss daher nicht beantragt werden.

Aus der gesetzlichen Regelung der Steuerbefreiung folgt, dass ab dem Jahr 2022 kein Gewinn mehr für den Betrieb einer Photovoltaikanlage ermitteln und der ermittelte Gewinn nicht mehr in der Einkommensteuererklärung angeben werden muss.

Konsequenz hieraus ist, dass Ausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen und Entnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht mehr als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Konkret bedeutet dies, dass die Ausgaben, wie der Abschreibungsbetrag einer Photovoltaikanlage und die laufenden Kosten wie Darlehenszinsen für die Finanzierung der Photovoltaikanlage, Versicherungen sowie Betriebs- und Wartungskosten nicht mehr steuermindernd berücksichtigt werden können.

Dementgegen können Arbeitskosten, die für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für die erstmalige Installation einer Photovoltaikanlage und/oder Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen einer Photovoltaikanlage, die im eigenen Haushalt entstehen, bei Vorliegen der allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen als Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Das gilt auch, wenn diese Aufwendungen im Zusammenhang mit einer der Steuerbefreiung unterliegenden Photovoltaikanlage stehen. Hingegen sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme des Hauses, die erst der Errichtung eines Haushalts dienen, allgemein nicht begünstigt.

#### **2.4.2.3 Der Wechsel in die bzw. aus der Steuerpflicht.**

##### **Was ist zu tun?**

Für Veranlagungszeiträume, in denen das Vorliegen der oben dargestellten Voraussetzungen unterjährig wegfällt, ist die Steuerbefreiung nur bis zu diesem Zeitpunkt anzuwenden, bis zu dem die Voraussetzungen letztmalig erfüllt werden. Der Wegfall der Voraussetzungen ist dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen und es ist für diesen Veranlagungszeitraum eine Gewinnermittlung abzugeben.

Werden die Voraussetzungen unterjährig erstmalig erfüllt, kann die Steuerbefreiung ab diesem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden.

#### **2.4.2.4 Folgen bei der Gewerbesteuer**

Die Steuerbefreiung von der Einkommensteuer ab dem Jahr 2022 gilt auch für die Gewerbesteuer. Werden ausschließlich der Steuerbefreiung unterliegende Photovoltaikanlagen betrieben, muss keine Gewerbesteuererklärung abgegeben werden.

#### **2.4.2.5 Ab wann gilt die steuerliche Begünstigung von Photovoltaikanlagen?**

Die Steuerbefreiung ist für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erzielt oder getätigt wurden. Das Inbetriebnahmedatum der Photovoltaikanlage und die Art der Verwendung des Stroms ist für die Steuerbefreiung nicht von Bedeutung.

### **2.4.3 Steuerlich nicht begünstigte Photovoltaikanlagen**

Wird durch den Betrieb einer Photovoltaikanlage Strom erzeugt und wird dieser zumindest zum Teil entgeltlich in das öffentliche Stromnetz eingespeist, werden damit – eine Gewinnerzielungsabsicht vorausgesetzt – Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, die in der Regel der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, soweit nicht die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz greift.

#### **2.4.3.1 Was gilt bei der Einkommensteuer?**

Der durch die Photovoltaikanlage entstehende Gewinn oder Verlust zählt grundsätzlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Einkommensteuergesetz und muss im Zuge der Einkommensteuererklärung in der Anlage G (Gewerbebetrieb) eingetragen werden. Zusätzlich zur Anlage G ist eine Einnahmeüberschussrechnung auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck (Anlage EÜR) elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nach dem Einkommensteuerrecht ist jedoch, dass die gewerbliche Tätigkeit mit der Absicht betrieben wird, Gewinne zu erzielen. Dies bedeutet, dass für die gesamte Dauer, also von der Gründung bis zur Einstellung oder bis zum Verkauf des Betriebs, ein positives Gesamtergebnis (Totalgewinn) angestrebt werden muss. Wird eine Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben, liegt steuerlich eine sogenannte „Liebhaberei“ vor. In diesen Fällen ist die Tätigkeit ertragsteuerlich unbeachtlich. Ergeben sich aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage in den Anfangsjahren Verluste, können diese folglich steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn aus der Photovoltaikanlage – über deren gesamte Nutzungsdauer von 20 Jahren gerechnet – voraussichtlich ein (Total-)Gewinn erwirtschaftet wird. Bei denjenigen Photovoltaikanlagen, die bis zum Jahr 2009 installiert wurden, liegt ein solcher (Total-)Gewinn in der Regel vor. Denn bei einer Einspeisevergütung, die in der Vergangenheit (je nach Leistung der Photovoltaikanlage) zwischen 0,33 € und 0,43 € je Kilowattstunde (kWh) lag, wird es



– abgesehen von langfristiger Vollfinanzierung – regelmäßig zu einem Totalgewinn kommen. Durch die fortlaufende Absenkung der Einspeisevergütung für ab dem 1. Juli 2010 in Betrieb genommene Anlagen kann es künftig dazu kommen, dass trotz eines geringeren Fremdfinanzierungsanteils die Gewinnerzielungsabsicht verneint wird, weil ein Totalgewinn nicht zu erwarten ist. In diesem Fall können die Ausgaben einkommensteuerlich nicht berücksichtigt werden. Gleichzeitig muss dann für die Einnahmen (Einspeisevergütung) auch keine Einkommensteuer entrichtet werden. Bei Photovoltaikanlagen mit Stromspeicher ist aufgrund der zusätzlichen Anschaffungskosten für den Stromspeicher (beispielsweise Batterie oder Akku) im Einzelfall zu prüfen, ob ein Totalgewinn erzielt werden kann.

#### **2.4.3.2 Wie und für welchen Zeitraum ist der Gewinn zu ermitteln?**

Im Regelfall können die Einkünfte aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage durch Gegenüberstellung der zugeflossenen Betriebseinnahmen (einschließlich der Entnahmen = Selbstverbrauch) und der abgeflossenen Betriebsausgaben ermittelt werden.

Der Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr, welches im Regelfall dem Kalenderjahr entspricht.

##### **a) Was zählt zu den Betriebseinnahmen?**

Alle Einnahmen, die Sie im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage erhalten, sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Zu den Einnahmen gehören insbesondere:

- die Einspeisevergütung,
- Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, zum Beispiel an Mieter,
- Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen,
- Zuschüsse und
- bei der Einnahmeüberschussrechnung vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer.

In der Gewinnermittlung des betreffenden Gewinnermittlungszeitraums sind alle Einnahmen zu erfassen, die in diesem Gewinnermittlungszeitraum zugeflossen sind. Unerheblich ist diesbezüglich, ob es sich um eine Nachzahlung für den vorherigen Gewinnermittlungszeitraum oder um eine Vorauszahlung des nachfolgenden Gewinnermittlungszeitraums handelt.

Neben den aufgeführten Betriebseinnahmen ist auch die Entnahme als Betriebseinnahme anzusetzen. Die Verwendung des Stroms für betriebsfremde Zwecke, zum Beispiel für den privaten Haushalt ist im Einkommensteuerrecht als Sachentnahme des Stroms aus dem Gewerbebetrieb „Photovoltaikanlage“ zu qualifizieren. Um die Aufwendungen, die sich gewinnmindernd ausgewirkt haben, zu neutralisieren, sind Entnahmen als fiktive Betriebseinnahme anzusetzen.

Die Ermittlung des Entnahmewerts kann aus Vereinfachungsgründen mit 20 Cent pro kWh erfolgen (näheres unter Punkt 2.4.3.2 d) „Die einkommensteuerlichen Folgen beim Selbstverbrauch“).

#### **b) Wie sind Investitionszuschüsse steuerlich zu berücksichtigen?**

Wurden Zuschüsse zur Photovoltaikanlage gewährt, können diese entweder sofort als Betriebseinnahme versteuert oder alternativ als Minderungsbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Photovoltaikanlage erfasst werden.

Zu beachten ist hierbei, dass bei einer Einnahmeüberschussrechnung das Wahlrecht bereits im Jahr der Zusage ausgeübt werden muss.

#### **c) Was zählt zu den Betriebsausgaben?**

Zu den Betriebsausgaben zählen alle Aufwendungen, die durch den Betrieb der Photovoltaikanlage veranlasst sind. Zu den Betriebsausgaben zählen unter anderem laufende Kosten wie Betriebs- und Wartungskosten, Darlehenszinsen für die Finanzierung sowie Versicherungen. Die größte Position bei den abziehbaren Betriebsausgaben ist jedoch regelmäßig der Abschreibungsbetrag der Photovoltaikanlage.

### (1) Lineare Abschreibung

Der Abschreibungsbetrag nach der linearen Abschreibung errechnet sich aus den Anschaffungskosten für die Photovoltaikanlage (gemindert um eventuelle Zuschüsse), die auf die steuerliche Nutzungsdauer von 20 Jahren zu verteilen und in gleichen Jahresbeträgen (jährliche AfA = 5 %) in der Einnahmeüberschussrechnung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sind.

### (2) Degressive Abschreibung

Wurde die Photovoltaikanlage in den Jahren 2020 bis einschließlich 2022 und von Januar bis September 2024 oder ab Juli 2025 (und vor 2028) angeschafft, kann der Abschreibungsbetrag auch nach der degressiven Abschreibung ermittelt werden. Auch im Rahmen der degressiven Abschreibung wird die Photovoltaikanlage über 20 Jahre abgeschrieben. Entgegen der linearen Abschreibung erfolgt die Abschreibung bei der degressiven Abschreibung aber nicht in jährlich gleicher Höhe, sondern mit jährlich unterschiedlichen Beträgen. Bei der degressiven Abschreibung sinken die Abschreibungsbeträge über die Nutzungsdauer. Die degressive Abschreibung darf maximal das 2,5-fache, seit Juli 2025 das 3,0-fache, der linearen Abschreibung betragen. Bei einer Abschreibungsdauer von 20 Jahren darf der Abschreibungssatz folglich höchstens 12,5 % bzw. 15,0 % betragen. Bei einer Anschaffung einer Photovoltaikanlage im Januar 2024 im Wert von 15.000 € ergäbe sich demzufolge im Jahr 2024 ein Abschreibungsbetrag in Höhe von 1.875 € ( $15.000 \text{ €} \times 12,5 \% \div 100 \%$ ), im Jahr 2025 bei einem Restbuchwert in Höhe von 13.125 € ( $15.000 \text{ €} - 1.875 \text{ €}$ ) ein Abschreibungsbetrag in Höhe von 1.640,63 € ( $13.125 \text{ €} \times 12,5 \% \div 100 \%$ ) usw.

### (3) Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibung nach § 7g Einkommensteuergesetz

Photovoltaikanlagen sind, wie bereits dargelegt, bewegliche Wirtschaftsgüter und fallen deshalb in den Anwendungsbereich des § 7g Einkommensteuergesetz. Voraussetzung für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages (IAB) und den Abzug einer Sonderabschrei-

bung ist, dass die Photovoltaikanlage im Jahr der Anschaffung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder (fast) ausschließlich betrieblich genutzt wird. Die Voraussetzung der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung der Photovoltaikanlage ist nur erfüllt, wenn die Photovoltaikanlage nicht mehr als 10 % privat genutzt wird. Im Rahmen der Prüfung ist zu beachten, dass es sich bei dem privaten Stromverbrauch um eine – der Produktion nachfolgende und damit für die betriebliche Nutzung im Sinne von § 7g Einkommensteuergesetz unbeachtliche – Sachentnahme des betrieblich produzierten Stroms handelt.

Weitere Voraussetzung ist, dass der Gewinn nach § 4 oder § 5 Einkommensteuergesetz ermittelt wird.

Liegen die Voraussetzungen für die Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 in Verbindung mit Absatz 6 Nummer 2 Einkommensteuergesetz vor, können neben der linearen Abschreibung zusätzlich Sonderabschreibungen in Höhe von bis zu 20 % bzw. seit 2024 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuerlich geltend gemacht werden, die beliebig über die ersten fünf Jahre verteilt werden können. Für die Anschaffung einer Photovoltaikanlage nach dem 31. Dezember 2023 können, soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen, sogar Sonderabschreibungen in Höhe von bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums von fünf Jahren erfolgt die lineare Abschreibung anhand des Restwertes und der Restnutzungsdauer.

Liegen die Anspruchsvoraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages vor, kann dieser bereits vor der eigentlichen Investition gewinnmindernd abgezogen werden. Konkret bedeutet dies, dass bereits im Jahr vor der Investition bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten als fiktive Betriebsausgaben abgezogen werden können. Weitere Informationen hierzu können Sie dem BMF-Schreiben vom 15. Juni 2022 (BStBl. I 2022 S. 945) entnehmen.

#### d) Die einkommensteuerlichen Folgen beim Selbstverbrauch

Hinsichtlich des für private Zwecke verbrauchten Stroms liegt eine Entnahme vor. Nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen ist die Entnahme mit dem Teilwert gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 Einkommensteuergesetz zu bewerten. Der Teilwert bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbst produzierten Stroms, zu denen unter anderem auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen, die Verwaltungs- und Betriebskosten und auch die Finanzierungskosten gehören.

Die Teilwertbewertung des selbst verbrauchten Stroms kann mit folgenden Methoden ermittelt werden:

##### (1) Anhand der progressiven Methode

Das heißt anhand der individuell angefallenen Kosten, den sogenannten Wiederherstellungskosten.

#### Beispiel 11:

Ein Anlagenbetreiber erwirbt am 01. März 2024 eine Photovoltaikanlage mit 4,8 Kilowatt (peak) zum Preis von 9.520 € (netto 8.000 €). Für die Finanzierung der Photovoltaikanlage fallen im Jahr 2024 Schuldzinsen in Höhe von 90 € an. Die Anlage hat im Jahr 2024 4.800 kWh erzeugt, wovon der Anlagenbetreiber 4.100 kWh ins Netz eingespeist hat. Für die Einspeisung erhält der Anlagenbetreiber 8,2 Cent pro kWh. Der Anlagenbetreiber hat die personenbezogene Grenze von 100,0 kilowatt (peak) überschritten, so dass er die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen kann.

#### Lösung:

in 2024 angefallene Kosten:

|                                        |                 |
|----------------------------------------|-----------------|
| Abschreibung (gerundet)                | 333 €           |
| Schuldzinsen                           | 90 €            |
| Gesamtkosten                           | 423 €           |
| In 2024 produzierte Strommenge:        | 4.800 kWh       |
| Individuelle Wiederherstellungskosten: | 0,088 € pro kWh |

## (2) Anhand der retrograden Methode

Der Teilwert kann alternativ aus dem voraussichtlich am Markt erzielbaren Verkaufspreis, soweit dieser niedriger als die individuell angefallenen Kosten ist, ermittelt werden. Als Verkaufspreis ist die individuelle Einspeisevergütung heranzuziehen.

### **Beispiel 12:**

wie Beispiel 11

#### **Lösung:**

Einspeisevergütung:

0,082 € pro kWh

## (3) Anhand der pauschalen Methode

Aus Vereinfachungsgründen kann auch ein pauschaler Wert von 20 Cent pro kWh angesetzt oder die in der Umsatzsteuer-Voranmeldung erklärte unentgeltliche Wertabgabe übernommen werden.

Der errechnete Teilwert ist noch um die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe zu erhöhen.

Im Beispielsfall ist die Ermittlung des Teilwerts nach der retrograden Methode in Höhe von 0,082 € pro kWh am niedrigsten. Der Anlagenbetreiber wird seine Entnahme des selbstverbrauchten Stroms daher nach der retrograden Methode bewerten. Bei einem Verbrauch von 700 kWh hat der Anlagenbetreiber einen Entnahmewert von 57,40 € zuzüglich Umsatzsteuer (folglich 68,30 €) im Rahmen seiner Gewinnermittlung anzusetzen.

Der Umfang der Entnahme bzw. die Höhe des selbstverbrauchten Stroms kann durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt werden. Der selbstverbrauchte Strom kann anhand des Zählers ermittelt werden.

Wenn an der Photovoltaikanlage kein Stromzähler oder Wechselrichter für die Erfassung der insgesamt erzeugten Strommenge installiert ist, kann diese aus Vereinfachungsgründen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1.000 kWh pro Kilowatt (peak) (jährlich erzeugte Kilowattstunden pro Kilowatt installierter Leistung) geschätzt werden. Wird beispielsweise eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Leistung von 6,0 Kilowatt (peak) betrieben, kann die insgesamt erzeugte Strommenge aus Vereinfachungsgründen mit 6.000 kWh geschätzt werden. Den Umfang des eigenverbrauchten Stroms kann dann durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der geschätzten insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt werden.

Die Entnahme ist steuerlich zum Zeitpunkt der privaten Verwendung des Stroms zu erfassen. Hierbei ist zu beachten, dass bei Batteriespeichern im steuerlichen Privatvermögen die Entnahme des Stroms bereits im Zeitpunkt der Speicherung erfolgt. Dementgegen ist die Entnahme des Stroms erst beim Selbstverbrauch zu erfassen, wenn der Batteriespeicher als selbständiger Bestandteil der Photovoltaikanlage zu qualifizieren oder wenn er als selbständiges Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist.

#### **2.4.3.3 Das gilt für die Gewerbesteuer**

Wird die Photovoltaikanlage mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben, wird ein Gewerbebetrieb unterhalten, der dem Grunde nach gewerbesteuerpflichtig ist. Photovoltaikanlagen bis zu einer installierten Leistung von 30,0 Kilowatt (peak) sind in der Regel von der Gewerbesteuer nach § 3 Nummer 32 Gewerbesteuergesetz (GewStG) befreit. Bei größeren Photovoltaikanlagen fällt Gewerbesteuer nur an, wenn die Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz nicht greift und der Gewerbeertrag 24.500 € im Jahr übersteigt (gewerbesteuerlicher Freibetrag für Einzelpersonen und Personengesellschaften).

## 2.5 Zusammenfassendes Beispiel

### Grundbeispiel Photovoltaikanlage – Bestandsanlage

Frau Mayer ging mit ihrer Photovoltaikanlage mit einer Anschlussleistung in Höhe von 40,0 Kilowatt-Peak (kWp) auf dem Dach ihres selbst genutzten Einfamilienhauses sofort nach der Montage im Januar 2024 ans Netz. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 32.000 € netto (Vorsteuer: 6.080 €). Im Jahr 2024 hat Frau Mayer 40.000 kWh Solarstrom produziert. Zu 40 % (entspricht 16.000 kWh) wurde der Strom selbst genutzt. Frau Mayer bezieht den restlichen Strom von einem Energieversorgungsunternehmen. Der Strompreis beträgt 30 Cent pro kWh. Die restlichen 60 % des erzeugten Stroms werden ins Netz eingespeist. Die Vergütung beträgt 7,50 Cent pro kWh.

Die Photovoltaikanlage wurde mit einem Darlehen in Höhe von 32.000 € finanziert. Nach zwei tilgungsfreien Jahren beginnt Frau Mayer die Anlage abzubezahlen. Der Zinssatz beträgt 2,5 % je Jahr für die Laufzeit von zehn Jahren. Im Jahr 2024 fielen Schuldzinsen in Höhe von 800 € an. Die gesamten Zinsen für die Darlehenslaufzeit betragen 4.800 €.

Frau Mayer hatte die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten in Höhe von 6.080 € in der Voranmeldung für Januar 2024 geltend gemacht. Sie wurde ihr vom Finanzamt im Februar 2024 erstattet.

Im Veranlagungszeitraum 2024 hat Frau Mayer aufgrund der Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Januar bis November 2024 einen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von insgesamt 1.178,76 € gezahlt. Die Umsatzsteuer für Dezember entrichtete sie im Januar 2025.

**Frage:** Wie sehen die Prüfungen der Gewinnerzielungsabsicht, die Einnahmeüberschussrechnung und die Umsatzsteuerermittlung für 2024 aus?



## Gewinnerzielungsabsicht (sogenannter Liebhabereitest, vereinfachte Berechnung)

|                                                                                                                         |                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>Totalgewinnprognose:</b>                                                                                             |                 |
| Nennleistung der Anlage                                                                                                 | 40 kWp          |
| Geschätzter jährlicher Ertrag je kWp (ohne Leistungsabfall)<br>auf der Grundlage einer Sonneneinstrahlung von 1.000 kWh | 40.000 kWh      |
| Garantierte Einspeisevergütung (pro kWh)                                                                                | 0,075 €         |
| <b>Betriebseinnahmen</b>                                                                                                |                 |
| Resultierende Vergütung                                                                                                 |                 |
| 40 kWp × 1.000 kWh × 60 % × 0,075 € × 20 Jahre =                                                                        | 36.000 €        |
| Eigenverbrauch                                                                                                          |                 |
| 40 kWp × 1.000 kWh × 40 % × 0,06 € (Selbstkosten) × 20 Jahre =                                                          | 19.200 €        |
| <b>Summe der Betriebseinnahmen:</b>                                                                                     | <b>55.200 €</b> |
| <b>Betriebsausgaben</b>                                                                                                 |                 |
| Anschaffungskosten                                                                                                      | 32.000 €        |
| Schuldzinsen (10 Jahre)                                                                                                 | 4.800 €         |
| <b>Summe der Betriebsausgaben</b>                                                                                       | <b>36.800 €</b> |
| (für die Erzeugung von 40.000 kWh × 20 Jahre = 800.000 kWh<br>Strom, das entspricht Selbstkosten von 0,0163 € pro kWh)  |                 |
| <b>Totalgewinn</b>                                                                                                      | <b>18.400 €</b> |

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

## Umsatzsteuer 2024

Frau Mayer nimmt die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Umsatzsteuergesetz nicht in Anspruch.

### Ermittlung der auf den eingespeisten Strom entfallenden Umsatzsteuer:

|                                                     |            |
|-----------------------------------------------------|------------|
| 40.000 kWh × 60 % =                                 | 24.000 kWh |
| 24.000 kWh × 0,075 € pro kWh (Einspeisevergütung) = | 1.800,00 € |
| 1.800 € × 19 % =                                    | 342,00 €   |

### Ermittlung der auf die unentgeltliche Wertabgabe entfallenden Umsatzsteuer:

|                                               |            |
|-----------------------------------------------|------------|
| 40.000 kWh × 40 % =                           | 16.000 kWh |
| 16.000 kWh × 0,30 € pro kWh (Einkaufspreis) = | 4.800,00 € |
| 4.800 € × 19 % =                              | 912,00 €   |

Für das Jahr 2024 sind damit insgesamt (342,00 € + 912,00 € =) 1.254,00 € an Umsatzsteuer zu entrichten. Davon entfallen auf das Jahr 2024 (Januar bis November = 11/12 =) 1.149,50 €. Die Umsatzsteuer für Dezember wurde im Januar 2025 gezahlt.

### Abziehbare Vorsteuer:

|                                      |            |
|--------------------------------------|------------|
| Vorsteuer aus den Anschaffungskosten | 6.080,00 € |
|--------------------------------------|------------|

### Umsatzsteuerjahreserklärung 2024:

Für das Jahr 2024 ergibt sich damit für die Umsatzsteuerjahreserklärung:

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| Umsatzsteuer                          | 1.254,00 € |
| abzüglich gezahlte Vorsteuer          | 6.080,00 € |
| Erstattungsanspruch                   | 4.826,00 € |
| abzüglich Umsatzsteuer-Voranmeldungen |            |
| Januar bis Dezember 2024              | 4.826,00 € |
| Nachzahlung/Erstattung                | 0,00 €     |

## Einkommensteuer; Einnahmeüberschussrechnung 2024

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

|                                          |                |
|------------------------------------------|----------------|
| Abschreibung: 5 % (1/20) von 32.000 € =  | 1.600,00 €     |
| Schuldzinsen 2024                        | 800,00 €       |
| Summe                                    | 2.400,00 €     |
| tatsächliche Kosten pro kWh:             |                |
| 2.400 € ÷ 40.000 kWh =                   | 0,06 € pro kWh |
| (alternativ: typisierend 0,20 € pro kWh) |                |

### Gewinnermittlung; Einnahmeüberschussrechnung:

#### Einnahmen:

|                                                                         |            |
|-------------------------------------------------------------------------|------------|
| Einspeisevergütung (Zufluss im Kalenderjahr 2024)                       | 1.800,00 € |
| Selbstverbrauch: 16.000 kWh × 0,06 € pro kWh<br>(tatsächliche Kosten) = | 960,00 €   |
| Erstattung der Vorsteuer aus der Anschaffung                            | 6.080,00 € |
| erhaltene Umsatzsteuer aus Einspeisung                                  | 342,00 €   |
| Summe                                                                   | 9.182,00 € |

#### Ausgaben:

|                                         |            |
|-----------------------------------------|------------|
| Abschreibung: 5 % (1/20) von 32.000 € = | 1.600,00 € |
| Schuldzinsen                            | 800,00 €   |
| bezahlte Vorsteuer                      | 6.080,00 € |
| an Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer    | 1.149,50 € |
| Summe                                   | 9.629,50 € |

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2024: - 447,50 €

## 2.6 Grunderwerbsteuer

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

- Dient der erzeugte Strom ausschließlich der Eigenversorgung, wird der auf die Photovoltaikanlage entfallende Kaufpreisanteil in die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage einbezogen.
- Wird der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom im Rahmen eines Gewerbebetriebs auch an einen Energieversorger geliefert, ist die Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung einzustufen. Sie gehört damit nicht zum Grundstück. Der auf die Photovoltaikanlage entfallende Kaufpreisanteil wird nicht mit Grunderwerbsteuer belastet.
- Eine Besonderheit gilt für dachintegrierte Photovoltaikanlagen. Sie dienen auch als Ersatz für eine ansonsten erforderliche Dacheindeckung und sind deshalb dem Gebäude zuzurechnen, selbst wenn der damit erzeugte Strom im Rahmen eines Gewerbebetriebs in das Netz eingespeist wird. Der entsprechende Kaufpreisanteil gehört zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung.

## 2.7 Steuerabzug bei Bauleistungen

Bei Photovoltaikanlagen jeglicher Art handelt es sich um die Herstellung eines Bauwerks im Sinne der Bauabzugsteuer (§ 48 Einkommensteuergesetz). Damit unterliegen die Installation einer Photovoltaikanlage an oder auf einem Gebäude sowie die Aufstellung einer Freilandphotovoltaikanlage der Bauabzugsteuer. Darüber hinaus sind auch Reparaturen an bestehenden Photovoltaikanlagen sowie Änderungen oder die Beseitigung der Anlage als Bauleistungen anzusehen.

Ist der Empfänger von Bauleistungen unternehmerisch tätig, so muss er grundsätzlich einen Steuerabzug von 15 % der Bausumme (Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer) einbehalten und für Rechnung des leistenden Unternehmers (hierunter fallen insbesondere Bau- und Handwerksunternehmen) an das Finanzamt abführen. Wird der durch eine Photovoltaikanlage erzeugte Strom ganz oder teilweise veräußert, ist der Anlagenbetreiber als Unternehmer anzusehen, auch wenn er darüber hinaus keine weitere unternehmerische Tätigkeit ausübt. Die Abzugsverpflichtung besteht auch für umsatzsteuerliche Kleinunternehmer im Sinne von § 19 Umsatzsteuergesetz. Die sogenannte Bauabzugsteuer müssen somit grundsätzlich auch die Anlagenbetreiber von Photovoltaikanlagen einbehalten. Dies gilt auch dann, wenn die Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage von der Einkommensteuer befreit sind (§ 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz, vergleiche Kapitel 2.4.2).

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

Kann der leistende Bauunternehmer oder Handwerker keine Freistellungsbescheinigung vorlegen, ist dennoch keine Bauabzugsteuer einzubehalten, wenn die Gesamtleistung (Rechnungssumme pro leistendem Unternehmen) im laufenden Kalenderjahr eine Bagatellgrenze von 5.000 € nicht übersteigt.

# 3. Blockheizkraftwerke (BHKW unter 100 Kilowatt)

## 3.1 Erster Kontakt mit dem Finanzamt

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

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

Die Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit hat der Anlagenbetreiber seinem örtlich zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats anzuzeigen. Der Betreiber muss einen Fragebogen zur steuerlichen Erfassung beim Finanzamt einreichen. In diesem werden neben den persönlichen Daten im Wesentlichen die Art und die voraussichtliche Höhe der Einnahmen beziehungsweise des erwarteten Gewinns erfragt. Auf Basis dieser Daten wird das Finanzamt prüfen, ob Steuervorauszahlungen zu leisten und welche Steuererklärungen beziehungsweise Voranmeldungen künftig abzugeben sind.

Der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung ist grundsätzlich elektronisch zu übermitteln. Am einfachsten kann der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung im Dienstleistungsportal der Steuerverwaltung ELSTER – Ihr Online-Finanzamt unter [www.elster.de](http://www.elster.de) ausgefüllt und elektronisch übermittelt werden. Sofern bereits ein Benutzerkonto bestehen sollte, kann dieses genutzt werden. Auch bei Nutzung anderer kommerzieller oder frei erhältlicher Steuerprogramme wird zur elektronischen Datenübermittlung eine ELSTER-Registrierung benötigt.

Die Zuteilung der Steuernummer und eine umsatzsteuerliche Erfassung beim Finanzamt können grundsätzlich erst dann erfolgen, wenn der ausgefüllte Fragebogen übermittelt und die erforderlichen Unterlagen eingereicht wurden. Wenn über den Fragebogen auch die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) beantragt wurde, teilt das Bundeszentralamt für Steuern die USt-IdNr. nach der umsatzsteuerlichen Erfassung beim Finanzamt mit.

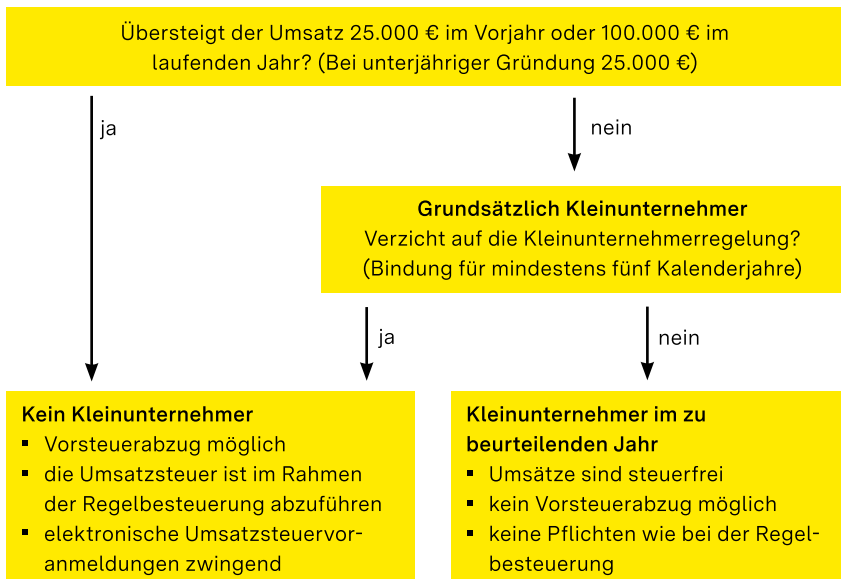


## 3.2 Umsatzsteuer

### 3.2.1 Umsatzsteuerpflicht

Umsätze aus dem Betrieb von BHKW unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die von der Betreiberin oder dem Betreiber der Anlage gewählte Besteuerungsform (Regelbesteuerung oder Kleinunternehmerregelung im Sinne von § 19 Umsatzsteuergesetz) hat entscheidenden Einfluss auf die Umsatzbesteuerung. Informationen zur gewählten Besteuerungsform benötigt neben dem Finanzamt auch der jeweilige Netzbetreiber, um gegenüber dem Anlagenbetreiber durch zutreffende Gutschriften abrechnen zu können.

Die grundlegenden Möglichkeiten als vereinfachtes Schaubild:



### 3.2.2 Vereinfachung der Besteuerung durch Steuerfreiheit (Kleinunternehmerregelung)

Der Anlagenbetreiber kann als Kleinunternehmer nach § 19 Umsatzsteuergesetz behandelt werden, wenn die Umsätze im Jahr der Gründung nicht mehr als 25.000 € betragen. In den Folgejahren setzt die Kleinunternehmerregelung voraus, dass die Nettoumsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 € nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 100.000 € nicht übersteigen werden. Sind die genannten Umsatzgrenzen nicht überschritten, sind die Umsätze steuerfrei. Hierfür ist allerdings Voraussetzung, dass der Anlagenbetreiber keine Rechnungen beziehungsweise das Energieversorgungsunternehmen keine Gutschrift mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt. Das Energieversorgungsunternehmen muss daher darüber informiert werden, dass die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen wird. Dementsprechend erhält der Anlagenbetreiber aber auch keinen Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des BHKW oder sonstigen Eingangsrechnungen.

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

Unterliegt ein Anlagenbetreiber bereits aus anderen Gründen als Unternehmer der Regelbesteuerung, kann er die Kleinunternehmerregelung insgesamt nicht anwenden, auch nicht isoliert für den Betrieb des BHKW. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn er noch einen Gewerbebetrieb unterhält und die Umsätze deshalb die maßgeblichen Umsatzgrenzen überschreiten. Dann muss der Unternehmer auch die Umsätze aus dem Betrieb des BHKW in den abzugebenden Umsatzsteuererklärungen angeben.

### 3.2.3 Option zur Regelbesteuerung

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

Der Anlagenbetreiber wird, wenn er sich für die Regelbesteuerung entscheidet, steuerlich wie jeder andere Unternehmer behandelt. Er muss die aus der Lieferung an das Energieversorgungsunternehmen oder andere Dritte entstehende Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Zudem hat er unter Umständen einen Eigenverbrauch zu versteuern. Die Option kann bereits im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung erklärt werden.

Übt der Anlagenbetreiber die Option zur Regelbesteuerung aus, ist er hieran für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden. Danach kann er die Option zur Regelbesteuerung mit Wirkung von Beginn eines folgenden Kalenderjahres an widerrufen. Wenn der Anlagenbetreiber nach Ablauf von fünf Jahren wieder zur Kleinunternehmerregelung zurückkehren möchte, muss er das Energieversorgungsunternehmen hierüber informieren, damit Gutscheine ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer erteilt werden können. Wird die Umsatzsteuer in der Rechnung (oder Gutschrift) offen ausgewiesen, ist diese durch den Anlagenbetreiber zwingend an das Finanzamt abzuführen, auch wenn die Umsatzgrenzen der Kleinunternehmerregelung nicht überschritten sind.

### **3.2.4 Ausgangsumsätze bei Regelbesteuerung**

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

#### **3.2.4.1 Erzeugung von Strom**

##### **a) Vermarktung an einen Netzbetreiber (zum Verkauf an der Strombörse)**

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

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

##### **b) Direktvermarktung**

Wird das BHKW ausschließlich mit erneuerbaren Energien betrieben (beispielsweise Biogas) und vermarktet der Anlagenbetreiber den selbst erzeugten Strom direkt (zum Beispiel durch Lieferung an einen Stromhändler oder -versorger), liegt der erzielbare Marktpreis in der Regel unter der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz. Zum Ausgleich erhält der Anlagenbetreiber vom Einspeisenetzbetreiber daher eine Marktpremie sowie gegebenenfalls eine Flexibilitätsprämie. Bei den Prämien handelt es sich um

echte, nichtsteuerbare Zuschüsse. Das mit dem Direktvermarkter vertraglich vereinbarte Entgelt, muss hingegen versteuert werden.

#### **c) Direktverbrauch (dezentraler Stromverbrauch durch den Anlagenbetreiber oder Dritte)**

Wird erzeugter Strom vom Anlagenbetreiber selbst oder von Dritten unentgeltlich verbraucht, unterliegt dieser Direktverbrauch als sogenannte unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer.

### **3.2.4.2 Erzeugung von Wärme**

#### **a) Selbstnutzung und unentgeltliche Wärmeabgabe an Dritte**

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

Besteht kein Anschluss an ein Fernwärmenetz, sind die Selbstkosten anzusetzen. Die Selbstkosten umfassen neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auch die laufenden Aufwendungen, wie zum Beispiel die Energieträgerkosten zur Befeuerung der Anlage (beispielsweise für Erdgas) die Aufwendungen zur Finanzierung der Anlage oder Versicherungsbeiträge. Dabei sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Wird das BHKW mit Gas aus einer eigenen Biogasanlage betrieben, gehören die Produktionskosten des Biogases ebenfalls zu den Selbstkosten.

#### **b) Entgeltliche Wärmelieferung an Dritte**

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

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

#### **3.2.4.3 Strom- oder Wärmelieferung durch Vermieter an Mieter**

Liefert der Anlagenbetreiber als Vermieter an seine Mieter Strom und/oder Wärme, handelt es sich bei diesen Lieferungen in der Regel um Nebenleistungen zur steuerfreien Überlassung von Wohnraum mit der Folge, dass auch diese Lieferungen steuerfrei sind. Die gesetzliche Grundlage bietet § 4 Nummer 12 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz. Ein entsprechender Vorsteuerabzug aus den Anschaffungsbeziehungsweise Betriebskosten des BHKW scheidet daher aus. Eine selbständige (steuerpflichtige) Hauptleistung – mit entsprechendem Vorsteuerabzug – liegt jedoch vor, wenn der Strom aus dem BHKW des Vermieters an den Mieter geliefert wird und eine vollständige verbrauchsabhängige Abrechnung erfolgt.

#### **3.2.5 Besteuerungsverfahren**

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

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten (Antragstellung ist formlos oder im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung möglich), dass ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im Jahr der Betriebseröffnung nicht mehr als 800.000 € beträgt, die Umsatzsteuer nicht nach vereinbarten, sondern nach vereinnahmten Entgelten berechnet (Ist-

Versteuerung). Die Umsätze sind dann erst für den Voranmeldungszeitraum anzumelden, in dem der Zahlungseingang erfolgt.

### **3.2.6 Unternehmensvermögen**

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

Wird jedoch die elektrische oder thermische Energie auch für unternehmensfremde Zwecke genutzt (beispielsweise Eigenverbrauch für das selbst genutzte Wohnhaus) und beträgt die unternehmerische Nutzung mindestens 10 %, hat der Anlagenbetreiber ein Wahlrecht, ob er das BHKW insgesamt, im Umfang der unternehmerischen Nutzung oder gar nicht dem Unternehmen zuordnet.

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

### **3.2.7 Vorsteuerabzug**

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

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

### **Beispiel 13:**

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

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

- der unmittelbaren Lieferung von erzeugter Wärme an die Mieter, sofern eine unselbständige Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung gegeben ist,
- der Verwendung für eigene steuerfreie Umsätze (beispielsweise Arztpraxis) oder
- der Verwendung für einen der Pauschalbesteuerung des § 24 Umsatzsteuergesetz unterliegenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.



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

Bei einer Änderung der Nutzung des BHKW innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums des § 15a Umsatzsteuergesetz kann eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Betracht kommen.

### **3.2.8 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen**

Wendet der Anlagenbetreiber die Kleinunternehmerregelung an, wird auf die Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuerjahreserklärung verzichtet.

Verzichtet der Anlagenbetreiber auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung, muss er als Unternehmer Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. Im Kalenderjahr der Betriebsaufnahme und im folgenden Kalenderjahr sind die Voranmeldungen grundsätzlich monatlich bis zum 10. Tag des Folgemonats abzugeben. Gleichzeitig ist die vom Anlagenbetreiber selbst berechnete Steuervorauszahlung an das Finanzamt zu entrichten. Für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 ist diese generelle monatliche Abgabeverpflichtung jedoch ausgesetzt. Stattdessen ist im Gründungsjahr zur Ermittlung des Voranmeldungszeitraums die voraussichtliche Steuer des laufenden Kalenderjahres maßgebend. Im Folgejahr kommt es auf die tatsächliche Steuer für das Gründungsjahr, umgerechnet in eine

Jahressteuer, an. In späteren Besteuerungszeiträumen ist die Umsatzsteuerzahllast für das vorangegangene Kalenderjahr entscheidend. Liegt die so ermittelte Umsatzsteuerzahllast unter 2.000 €, kann das Finanzamt auf die Abgabe von Voranmeldungen verzichten. Bis zu einer maßgebenden Umsatzsteuerzahllast von 9.000 € sind die Voranmeldungen quartalsweise, also bis zum 10. April., 10. Juli, 10. Oktober des laufenden Jahres und 10. Januar des folgenden Jahres, abzugeben.

#### **Beispiel 14:**

Herr Mayer erwirbt am 1. Juli 2024 ein BHKW. Die voraussichtliche Steuer für den Zeitraum vom 1. Juli 2024 bis zum 31. Dezember 2024 beträgt 5.000 €. Die Voranmeldungen sind daher quartalsweise abzugeben. Zur Prüfung der Voranmeldungspflicht im Jahr 2025 ist die Umsatzsteuer des Vorjahres umgerechnet in eine Jahressteuer maßgeblich ( $5.000 \text{ €} \times 2 = 10.000 \text{ €}$ ). Die Voranmeldungen sind im Jahr 2025 monatlich abzugeben.

Bestand bereits ein Unternehmen, das nun um den Betrieb des BHKW erweitert wird, gelten die bisherigen umsatzsteuerlichen Pflichten fort.

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

Der vom Anlagenbetreiber errechnete Umsatzsteuerbetrag ist an das Finanzamt abzuführen. Wird dem Finanzamt die Ermächtigung erteilt, Zahlungsbeträge im Lastschriftverfahren einzuziehen, erleichtert dies den Zahlungsverkehr und es besteht nicht die Gefahr, dass zusätzliche Kosten entstehen, wenn eine Zahlung nicht fristgerecht erfolgt. Der Vordruck für eine solche Ermächtigung ist auf der Internetseite der baden-württembergischen Finanzämter abrufbar.

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

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

## 3.3 Einkommensteuer

### 3.3.1 Steuerpflicht

Ein BHKW dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die entstehende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen des Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwendet. Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines BHKW ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme. Dabei wird der selbst erzeugte Strom in der Regel insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude verbraucht wird (im Folgenden: „Überstrom“). Die Netzbetreiber sind verpflichtet, BHKW an ihr Netz anzuschließen und den in den Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen (§ 3 Absatz 1 KWKG).

BHKW unterscheiden sich nicht nur in Bauform und Technik, sondern auch in ihrer Größe erheblich. Die Größe des BHKW spielt auch im Hinblick auf die einkommensteuerrechtliche Beurteilung eine entscheidende Rolle. In einkommensteuerlicher Hinsicht ist zwischen BHKW mit einer installierten elektronischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 kW pro kWp (maßgeblich ist die installierte Leistung im Sinne des § 3 Nummer 31 Erneuerbare-Energien-Gesetz) und BHKW mit einer installierten elektronischen Gesamtleistung von über 2,5 kW pro kWp zu unterscheiden.

### **3.3.1.1 BHKW mit einer installierten elektronischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 kW pro kWp**

Die Herstellung und der Verkauf des von einem BHKW erzeugten Stroms ist als gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 Einkommensteuergesetz zu beurteilen, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

Betreibt eine steuerpflichtige Person oder eine Mitunternehmerschaft ein oder mehrere BHKW mit einer installierten elektronischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 Kilowatt ist auf schriftlichen Antrag beim örtlich zuständigen Finanzamt aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen und zukünftigen Veranlagungszeiträumen zu unterstellen, dass diese ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden und es sich daher um eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt<sup>1</sup>.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung ist, dass der von dem BHKW erzeugte Strom neben der Einspeisung ins Stromnetz ausschließlich in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verbraucht wird. Die unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken steht der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gleich. Der (teilweise) Verbrauch des durch das BHKW erzeugten Stroms durch die Mieter oder zu anderweitigen eigenen oder fremden betrieblichen Zwecken muss technisch ausgeschlossen sein. Dies gilt wiederum nicht, wenn die Mieteinnahmen 520 € im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten. Wird das BHKW von einer Mitunternehmerschaft betrieben, reicht es aus, wenn der erzeugte Strom in das öffentliche Stromnetz eingespeist und daneben von mindestens einem Mitunternehmer privat zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

---

<sup>1</sup> vergleiche BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021, IV C 6 - S 2240/19/10006:006, 2021/0627224; BStBl. I, S. 722

### Beispiel 15:

Herr Mayer betreibt ein Blockheizkraftwerk mit einer installierten elektronischen Gesamtleistung von 2,0 Kilowatt in dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus. Ein Raum wird als häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit genutzt. Daneben vermietet Herr Mayer gelegentlich über eine Internetplattform das Gästezimmer an Touristen. Die Mieteinnahmen hieraus betragen:

- a) 400 € pro Jahr
- b) 600 € pro Jahr.

**Lösung:** Nur im Fall a) kann auf Antrag die Vereinfachungsregel in Anspruch genommen werden, mit der Folge, dass Liebhaberei unterstellt wird und die Abgabe einer Anlage EÜR nicht erforderlich ist.

Bei der Berechnung der 2,5 Kilowatt-Grenze ist zu beachten, dass alle BHKW die von der Antragstellerin oder dem Antragsteller betrieben werden, einen einzigen Betrieb bilden, so dass die jeweiligen Leistungen für die Ermittlung der 2,5 Kilowatt-Grenze zu addieren sind. Dies gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück als auch für Anlagen, die sich auf verschiedenen Grundstücken befinden. Bei der Berechnung der 2,5 Kilowatt-Grenze sind auch solche Anlagen einzubeziehen, die die übrigen Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung nicht erfüllen (zum Beispiel Anlagen, deren Strom einem Mieter des Antragstellers zur Verfügung gestellt werden).

### Beispiel 16:

Herr Mayer betreibt seit dem 1. Januar 2020 in seinem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus und in seinem Ferienhaus, das nicht vermietet wird, je ein BHKW mit einer Leistung

- a) von jeweils 1,2 Kilowatt
- b) von jeweils 1,5 Kilowatt

**Lösung:** In Fall a) kann Herr Mayer auf Antrag die Vereinfachungsregelung in Anspruch nehmen, mit der Folge, dass Liebhaberei unterstellt wird und die Abgabe der EÜR nicht erforderlich ist.

In Fall b) kann Herr Mayer die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch nehmen, auch nicht für nur eine der beiden Anlagen.

Weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung ist, dass das BHKW nach dem 31. Dezember 2003 oder vor mehr als 20 Jahren in Betrieb genommen wurde.

#### **Beispiel 17:**

Herr Mayer betreibt zwei BHKW (zusammen 2,4 Kilowatt). BHKW 1 wurde am 1. Oktober 2003 und BHKW 2 wurde am 1. Juni 2020 in Betrieb genommen.

**Lösung:** Ein Antrag kann erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024 gestellt werden.

Unabhängig von der dargestellten Vereinfachungsregelung bleibt es jedem Steuerpflichtigen unbenommen, von der Vereinfachungsregelung keinen Gebrauch zu machen und nach den allgemeinen Grundsätzen die Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen (vergleiche Kapitel 2.4.2.1).

Weitere Informationen können dem BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, BStBl. I 2021, 2202 entnommen werden.

#### **3.3.1.2 BHKW mit einer installierten elektronischen Gesamtleistung von mehr als 2,5 kW pro kWp**

Für kleine BHKW mit einer installierten elektrischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 Kilowatt kann bei Vorliegen der bereits genannten Voraussetzungen unterstellt werden, dass diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Liegen die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung nicht vor, stellt die Herstellung und der Verkauf des Stroms – soweit die Gewinnerzielungsabsicht vorliegt – eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 Einkommensteuergesetz vor. Die Gewinnerzielungsabsicht ist einzelfallbezogen nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird diesbezüglich auf die Ausführungen zur Gewinnerzielungsabsicht beim Betrieb von Photovoltaikanlagen verwiesen.

BHKW sind wesentliche Gebäudebestandteile, wenn sie neben der Stromerzeugung auch der Beheizung und Warmwasserversorgung dieses Gebäudes dienen. Ein Gebäude ohne Heizungsanlage ist nach der Verkehrsanschauung als noch nicht fertiggestellt anzusehen. Es ist dabei unerheblich, ob es sich um ein eigengenutztes oder vermietetes Gebäude handelt. Entscheidend ist lediglich der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude. Ein BHKW kann jedoch auch eine Betriebsvorrichtung und damit ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut darstellen, wenn das BHKW dergestalt den unmittelbaren betrieblichen Zwecken des Gewerbebetriebes der Strom- und Wärmeerzeugung dient, dass demgegenüber der allgemeine Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in den Hintergrund tritt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein separates BHKW zur Versorgung einer Reihenhaussiedlung dient oder die produzierte Wärme und der nicht eingespeiste Strom vollständig (mit Gewinnzuschlag) an die Mieter verkauft wird.

Im Folgenden wird zunächst die ertragsteuerliche Beurteilung eines BHKW

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

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

In allen Fallvarianten stellt sich hinsichtlich der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms die Frage, ob insoweit Betriebsvermögen entsteht. Von Betriebsvermögen und einem Gewerbebetrieb nach § 15 Einkommensteuergesetz ist auszugehen, wenn die Erzeugung und Veräußerung des Überstroms mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt. In diesem Fall liegt hinsichtlich der anteiligen Anschaffungskosten des BHKW (genauer: des Gebäudes) eine Aufwandseinlage



(das heißt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe) aus dem Privatvermögen vor (FG Rheinland-Pfalz vom 23. September 2014<sup>2</sup>). Dies gilt auch für die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms in Zusammenhang stehen (beispielsweise Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe).

### **3.3.1.3 Fallgestaltungen**

Ausgangssachverhalt:

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

#### **a) Vermietetes Gebäude des Privatvermögens**

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

---

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

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

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Die Anschaffungskosten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Erhaltungsaufwand sofort als Werbungskosten abziehbar, soweit sie im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen. Damit stellen die Anschaffungskosten sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand dar, soweit sie entfallen auf:

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

Bezüglich des Verkaufs des Überstroms werden gewerbliche Einkünfte erzielt, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Aus dem Charakter des im Privatvermögen angefallenen Erhaltungsaufwands ergeben sich in Höhe der auf den „Überstrom“- Gewerbebetrieb entfallenden anteiligen Anschaffungskosten sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (Aufwandseinlage; FG Rheinland-Pfalz vom 23. September 2014<sup>3</sup>). Dies gilt auch für die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms in Zusammenhang stehen (zum Beispiel Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe).

**Beispiel 18:**

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

(2) Errichtung: Herstellung eines Gebäudes mit BHKW

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Die Herstellungskosten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Wege der Ge-

---

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

bäudeabschreibung als Werbungskosten abziehbar, soweit sie im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen. Eine solche Abschreibung ist demnach vorzunehmen, soweit die Herstellungskosten entfallen auf:

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

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

### **Beispiel 19:**

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

### **(3) Abwandlung: Wärme- und Stromlieferung an die Mieter erfolgt mit Gewinnzuschlag**

Sowohl im Fall der Ersatzinvestition als auch im Fall der Gebäudeerrichtung liegt hinsichtlich der gesamten Energieerzeugung eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn die Wärme- und Stromlieferung an die Mieter mit Gewinnzuschlag und Gewinnerzielungsabsicht erfolgt.

Das BHKW dient in vollem Umfang dem Gewerbebetrieb „Wärme- und Stromerzeugung“. Aufgrund des eigenen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs stellt das BHKW in diesem Fall ein bewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens in der Form der Betriebsvorrichtung dar (Richtlinie 7.1 Absatz 3 Einkommensteuer-richtlinien). Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist ein Zeitraum von zehn Jahren anzunehmen<sup>4</sup>. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen ist die Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 Einkommensteuergesetz eröffnet.

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

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

#### **b) Eigengenutzte Gebäude**

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

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

---

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

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

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Bezüglich des Verkaufs des Überstroms werden gewerbliche Einkünfte erzielt, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Die im Privatvermögen angefallenen Erhaltungsaufwendungen sind in Höhe der auf den „Überstrom“-Gewerbebetrieb entfallenden anteiligen Anschaffungskosten eine Aufwandseinlage (sofort abzugsfähige Betriebsausgaben). Dies gilt auch für die sonstigen anteiligen Aufwendungen, die mit der Erzeugung und Veräußerung des Überstroms in Zusammenhang stehen (beispielsweise Versicherung, Wartung, Betriebsstoffe).

(2) Errichtung: Herstellung eines Gebäudes mit BHKW

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

**c) Betriebsgebäude**

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

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

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

(2) Errichtung: Herstellung eines Betriebsgebäudes mit BHKW

Das BHKW ist Gebäudebestandteil. Die Kosten für das BHKW erhöhen in vollem Umfang die Abschreibungsbemessungsgrundlage des Betriebsgebäudes, sodass das BHKW von der Gebäudeabschreibung erfasst ist.

(3) Abwandlung: Wärme- und Stromlieferung an den Betrieb  
erfolgt mit Gewinnzuschlag

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

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

Das BHKW dient nun in vollem Umfang dem eigenständigen Gewerbebetrieb „Wärme- und Stromerzeugung“. Aufgrund des eigenen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs stellt das BHKW ein bewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens dar und zwar in der Form der Betriebsvorrichtung<sup>5</sup>. Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist ein Zeitraum von 10 Jahren anzunehmen. Bei Vor-

---

5 § 68 BewG, R 4.2 Absatz 3 Nummer 1 in Verbindung mit R 7.1 Absatz 3 EStR

liegen der weiteren Voraussetzungen ist die Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 Einkommensteuergesetz eröffnet.

### **3.3.2 Gewinnermittlung in Fällen der Energieeinspeisung**

Der tatsächliche Gewinn oder Verlust wird anhand der sogenannten Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt. Der Gewinn oder Verlust ermittelt sich danach durch die Angabe der Summe aller im Kalenderjahr zugeflossenen Betriebseinnahmen aus den Vergütungen für eingespeiste Wärme oder Strom, vermindert um die im Kalenderjahr abgeflossenen Betriebsausgaben (beispielsweise Darlehenszinsen, Versicherungen, laufende Betriebs- und Wartungskosten, aber auch die Abschreibung).

### **3.3.3 Aufzeichnungspflichten**

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

## 3.4 Gewerbesteuer

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

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



### **3.5 Grunderwerbsteuer**

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

### **3.6 Steuerabzug bei Bauleistungen**

Anders als bei Photovoltaikanlagen stellt die Installation eines BHKW keine Bauleistung im Sinne der Bauabzugsteuer dar. Damit unterliegt die Installation eines BHKW auch nicht der Bauabzugsteuer.

## 4. Erwerb und Betrieb von Biogasanlagen

In Biogasanlagen wird aus Biomasse (Gülle, Mist, Silage, Bioabfällen oder Speiseresten) Gas erzeugt. Dieses wird in einem an die Biogasanlage angeschlossenen Blockheizkraftwerk durch Verbrennung in Strom und Wärme umgewandelt. Das Blockheizkraftwerk enthält hierfür einen durch das Gas angetriebenen Verbrennungsmotor, welcher über einen Generator Strom erzeugt. Der Strom kann entweder selbst verbraucht oder gegen Entgelt in das Stromnetz eingespeist werden. Alternativ wird das erzeugte Gas auch an Energieversorger veräußert und dabei in Form von Biomethan in das Gasleitungsnetz eingespeist.

Für die Anschaffung und den Betrieb einer Biogasanlage sind umfassende Investitionen notwendig. Zur Gaserzeugung werden ferner große Mengen Biomasse benötigt. Daher werden Biogasanlagen nicht von Privatpersonen, sondern regelmäßig von land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen oder Genossenschaften betrieben.

## **4.1 Umsatzsteuer**

### **4.1.1 Regelbesteuerung**

Wird die Biogasanlage von einer Landwirtin bzw. einem Landwirt betrieben, dessen Umsätze der Regelbesteuerung unterliegen, gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes.

### **4.1.2 Durchschnittssatzbesteuerung**

Sofern die im Rahmen einer Biogasanlage aus Biomasse erzeugte Energie (Strom und Wärme) insgesamt im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird und ausschließlich in solche Umsätze eingeht, die der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 Umsatzsteuergesetz unterliegen, ist ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage sowie aus den laufenden Kosten nicht zulässig.

Wird die erzeugte Energie nur teilweise im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, unterliegt der Anteil der in das Strom- und Wärmenetz eingespeisten Energie nicht der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Umsatzsteuergesetz. Stattdessen unterliegen diese Umsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes. Die Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie dem laufenden Betrieb der Anlage ist nicht abzugsfähig, soweit die Energie im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. Soweit die Energie in das Strom- und Wärmenetz eingespeist wird, ist die Vorsteuer abzugsfähig. Bei einer Änderung der Nutzung der Biogasanlage innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums des § 15a Umsatzsteuergesetz kann eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Betracht kommen.

Wenn nur ein Bestandteil der gelieferten Biomasse Gegenstand der Lieferung ist und die bei der Verarbeitung der Biomasse entstehenden Abfallprodukte und Nebenerzeugnisse an den liefernden Landwirt zurückzugeben sind, handelt es sich um eine sogenannte Gehaltslieferung. Diese unterliegt der Besteuerung mit dem Durchschnittssteuersatz von 7,8 % gemäß § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Umsatzsteuergesetz.

## 4.2 Einkommensteuer

Die steuerliche Behandlung von Biogasanlagen richtet sich nach den Grundsätzen der Unternehmensbesteuerung. Die Erlöse aus dem Verkauf von Strom und Wärme stellen regelmäßig Betriebseinnahmen eines Gewerbebetriebs dar. Wird eine Biogasanlage von einem land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen betrieben, ist zu prüfen, ob damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Die Erzeugung von Biogas ist regelmäßig der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, wenn die zur Gaserzeugung notwendige Biomasse überwiegend aus dem eigenen Betrieb stammt und die daraus resultierende Energie überwiegend im eigenen Betrieb verwendet wird. Überlässt ein Land- oder Forstwirt die von ihm erzeugte Biomasse zur Energiegewinnung an eine Mitunternehmerschaft, an der er selbst als Mitunternehmer beteiligt ist, bleiben die daraus resultierenden Einnahmen der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Eine gewerbliche Umqualifizierung der Biomasseproduktion findet nicht statt. Der Verkauf von Energie aus Biogas ist – wie bereits dargelegt – grundsätzlich als gewerblich zu qualifizieren, die Erzeugung von Biogas kann dementsgegen unter bestimmten Voraussetzungen auch einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb zugeordnet werden. Dazu muss die zur Gaserzeugung genutzte Biomasse überwiegend aus der eigenen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit stammen.

# Impressum

## **Herausgeber:**

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg  
Neues Schloss, Schlossplatz 4, 70173 Stuttgart  
Telefon: 0711 / 123 - 0  
[www.finanzenministerium.de](http://www.finanzenministerium.de)

## **Layout/Satz:**

isy design, Inga Sarrazin & Sybille Hauck GbR  
Ernst-Kirchner-Straße 70, 73760 Ostfildern  
[www.isydesign.de](http://www.isydesign.de)

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

September 2025  
2. Auflage

# Steuertipps für:

- Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer
- Erbschaften und Schenkungen
- **Energieerzeugung**
- Existenzgründung
- Familien
- Gemeinnützige Vereine
- Menschen mit Behinderung
- Seniorinnen und Senioren

