

Steuerliche Behandlung von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken

Steuerpflichtige, die mit einer Photovoltaikanlage oder einem Blockheizkraftwerk Strom erzeugen und ihn zumindest teilweise gegen Entgelt in das öffentliche Netz einspeisen, sind unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig und erzielen grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, mit denen sie der Einkommensteuer unterliegen.

1. Gewinnerzielung

Ob es sich um einen Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts handelt, entscheidet das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht. D. h. der Steuerpflichtige muss mit der Tätigkeit auf Dauer einen Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anstreben.

Für die Gewinnerzielungsabsicht maßgebend ist die gesamte Lebensdauer des Betriebes von der Gründung bis zur Einstellung bzw. zu dessen Verkauf. Eine Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht wird steuerlich als „Liebhabelei“ bezeichnet.

2. Wahlrecht bei der Besteuerung

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hatte mit Schreiben vom 2.6.2021 eine Vereinfachungsregelung für kleine Photovoltaikanlagen (von bis zu 10 kW Leistung) bzw. vergleichbare Blockheizkraftwerke (mit einer Leistung von bis zu 2,5 kW) geschaffen. Danach unterstellt das Finanzamt ohne weitere Prüfung, dass ein einkommensteuerlich unbeachtlicher Liebhabeibetrieb vorliegt, wenn der Betreiber schriftlich erklärt, dass er die Vereinfachungsregelung in Anspruch nehmen möchte. Die Erklärung wirkt auch für die Folgejahre. Wenn die Vereinfachungsregelung genutzt wird, entfällt die ansonsten ggf. erforderliche, aufwendige Prognoserechnung und es muss – auch bei bereits bestehenden Anlagen – keine Gewinnermittlung mehr erstellt werden.

Mit Schreiben vom 29.10.2021 konkretisiert die Finanzverwaltung die Regelungen zur ertragsteuerlichen Behandlung kleiner Photovoltaikanlagen und vergleichbarer Blockheizkraftwerke (BHKW). Diese sollen der Vereinfachung des Verfahrens dienen, da bei Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung aufwändige und streitanfällige Ergebnisprognosen für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht weder erstellt noch geprüft werden müssen.

3. Steuerpflicht oder steuerfreie „Liebhabelei“

Betreibt eine steuerpflichtige Person oder eine Mitunternehmerschaft ausschließlich eine oder mehrere Photovoltaikanlagen mit einer installierten Gesamtleistung (Summe der installierten Leistung aller Photovoltaikanlagen einer steuerpflichtigen Person/einer Mitunternehmerschaft) von bis zu 10,0 kW/kWp und/oder ein oder mehrere BHKW mit einer installierten elektrischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 kW wird – auf schriftlichen Antrag der steuerpflichtigen Person – aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen Veranlagungszeiträumen unterstellt, dass diese ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Es handelt sich daher um eine steuerlich unbeachtliche Liebhabelei, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Alle Photovoltaikanlagen/BHKW, die von einer Person betrieben werden, bilden dabei einen einzigen Betrieb, sodass die jeweiligen Leistungen für die Ermittlung der 10,0 kW/kWp-Grenze zu addieren sind. Das gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch für Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind. Auch solche Anlagen sind einzubeziehen, die die übrigen Voraussetzungen der

Vereinfachungsregelung nicht erfüllen – also z. B. Anlagen, deren Strom einem Mieter des Antragstellers zur Verfügung gestellt wird.

Beispiel 1: A betreibt seit dem 1.1. 2020 auf

- a) ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus
- b) ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Zweifamilienhaus (zweite Wohnung ist vermietet)
- c) dem Dach eines Mehrfamilienhauses, in dem sich eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung befindet,

eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 8,0 kW/kWp. Der Strom wird neben der Einspeisung in das öffentliche Stromnetz nur von A für private Wohnzwecke genutzt.

Lösung: In den Fällen a) bis c) kann auf Antrag die Vereinfachungsregelung in Anspruch genommen werden, mit der Folge, dass Liebhaberei unterstellt wird und die Abgabe einer Anlage EÜR (Einnahmenüberschussrechnung) nicht erforderlich ist.

Beispiel 2: A betreibt seit dem 1.1.2020 auf ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus und auf ihrem Ferienhaus, das nicht vermietet wird, je eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von jeweils

- d) 4 kW/kWp
- e) 6 kW/kWp.

Lösung: In Fall d) kann A auf Antrag die Vereinfachungsregelung in Anspruch nehmen, mit der Folge, dass Liebhaberei unterstellt wird und die Abgabe einer Anlage EÜR nicht erforderlich ist. In Fall e) kann A die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch nehmen, auch nicht für nur eine der beiden Anlagen.

Die Photovoltaikanlage(n)/das oder die BHKW wurde(n) nach dem 31.12.2003 oder vor mehr als 20 Jahren in Betrieb genommen.

Beispiel 3: A betreibt zwei Photovoltaikanlagen (zusammen 9 kW/kWp). Photovoltaikanlage 1 wurde am 1.10.2003 und Photovoltaikanlage 2 wurde am 1.6.2020 in Betrieb genommen.

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

Eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Leistung von über 10,0 kW/kWp, deren maximale Werkleistungseinspeisung auf 70 % der installierten Leistung begrenzt ist und damit eine tatsächliche Leistung von bis zu 10,0 kW/kWp erbringt, gilt nicht als berücksichtigungsfähige Photovoltaikanlage.

Der von der Photovoltaikanlage/dem BHKW erzeugte Strom wird neben der Einspeisung in das öffentliche Stromnetz ausschließlich in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verbraucht. Die unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken steht der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gleich. Der Verbrauch des erzeugten Stroms in einem häuslichen Arbeitszimmer ist unschädlich. Der (teilweise) Verbrauch des durch die Photovoltaikanlage/das BHKW erzeugten Stroms durch einen Mieter oder zu anderweitigen eigenen oder fremden betrieblichen Zwecken muss technisch ausgeschlossen sein. Dies gilt nicht, wenn die Mieteinnahmen 520 € im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten. Wird die Photovoltaikanlage/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.

Beispiel 4: A betreibt auf dem Dach ihres zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit 9 kW/kWp.

Ein Raum wird als häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der nichtselbstständigen Tätigkeit genutzt. Daneben vermietet A gelegentlich über eine Internetplattform das Gästezimmer an Touristen. Die Mieteinnahmen hieraus betragen:

- f) 400 €/Jahr
- g) 600 €/Jahr.

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

Beispiel 5: A betreibt auf dem Dach ihres zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit 9 kW/kWp. Zwei Räume nutzt A im Rahmen ihrer selbstständigen Tätigkeit als Physiotherapiepraxis.

- h) Für die Physiotherapiepraxis besteht ein technisch getrennter eigener Stromanschluss. Der Strom aus der Photovoltaikanlage wird neben der Einspeisung in das öffentliche Stromnetz ausschließlich in den zu Wohnzwecken genutzten Räumen verbraucht.
- i) Für die Physiotherapiepraxis besteht lediglich ein eigener Stromzähler.

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

Beispiel 6: Die Eheleute A und B betreiben auf dem Dach ihres Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit 9 kW/kWp. Die Eheleute leben getrennt. A nutzt das Haus zu eigenen Wohnzwecken. B wohnt nicht im Einfamilienhaus.

Lösung: Die Eheleute können einen Antrag auf Anwendung der Vereinfachungsregelung stellen, auch wenn kein Verbrauch des Stroms durch B stattfindet.

4. Wirkung des Antrags

I. Inbetriebnahme nach dem 31.12.2003: Der Antrag, der beim örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen ist, wirkt in allen offenen Veranlagungszeiträumen und auch für die Folgejahre. In diesen Fällen ist eine Anlage EÜR für den Betrieb der Photovoltaikanlage/des BHKW für alle offenen Veranlagungszeiträume nicht mehr abzugeben.

Veranlagte Gewinne und Verluste aus zurückliegenden Veranlagungszeiträumen, die verfahrensrechtlich einer Änderung noch zugänglich sind (z. B. bei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig durchgeführten Veranlagungen), sind nicht mehr zu berücksichtigen.

Bei der Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung liegt insoweit keine schädliche Verwendung der Investition vor.

Antragstellung: Bei Neuanlagen, die nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommen werden, ist der Antrag bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums zu stellen, der auf das Jahr der Inbetriebnahme folgt. Bei Altanlagen (Inbetriebnahme vor dem 31.12.2021) ist der Antrag bis zum 31.12.2022 zu stellen.

II. Ausgeförderte Anlagen: Bei Photovoltaikanlagen/BHKW, die vor dem 1.1.2004 in Betrieb genommen wurden, und die nach dem Auslaufen der Förderung in die Einspeisevergütung eintreten (sog. ausgeförderte Anlagen), können frühestens nach 20 Jahren Betriebsdauer zur Liebhaberei übergehen. Der Antrag wirkt in diesen Fällen erst für den Veranlagungszeitraum, der auf den Veranlagungszeitraum folgt, in dem letztmalig die garantierte Einspeisevergütung gewährt wurde, und für alle Folgejahre.

Die stillen Reserven im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei sind mit 0 € zu bewerten. In diesen Fällen ist eine Anlage EÜR für den Betrieb der Photovoltaikanlage/ des BHKW ab dem Veranlagungszeitraum, der auf den Veranlagungszeitraum folgt, in dem letztmalig die garantierte Einspeisevergütung gewährt wurde, nicht mehr abzugeben.

Bei ausgeförderten Anlagen ist der Antrag bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums zu stellen, der auf den Veranlagungszeitraum folgt, in dem letztmalig die erhöhte garantierte Einspeisevergütung gewährt wurde.

III. Nutzungsänderungen, Überschreitung der Leistungsgrenze: Für Veranlagungszeiträume, in denen die Voraussetzungen nicht ganzjährig vorliegen (z. B. bei Nutzungsänderung, Vergrößerung der Anlage(n) über eine Gesamtleistung von 10,0 kW/kWp), ist die Vereinfachungsregelung unabhängig von der Erklärung der steuerpflichtigen Person/der Mitunternehmerschaft nicht anzuwenden. Sie hat den Wegfall der Voraussetzungen dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitzuteilen. Es ist eine Anlage EÜR abzugeben.

5. Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht

Unabhängig von den Regelungen dieses Schreibens bleibt es der steuerpflichtigen Person unbenommen, eine Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen. Macht die steuerpflichtige Person von der Vereinfachungsregelung dieses Schreibens keinen Gebrauch, wird die Gewinnerzielungsabsicht geprüft. In diesem Fall gelten die allgemeinen Regelungen in allen noch offenen und künftigen Veranlagungszeiträumen, d. h. die beschriebene Vereinfachungsregelung kann nicht in Anspruch genommen werden.

*Bitte beachten Sie, dass dieses Informationsschreiben eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann!
Trotz sorgfältiger und gewissenhafter Bearbeitung übernehmen wir keine Haftung für den Inhalt.
(Quelle: BMF-Schr. v. 29.10.2021 – IV C 6 S 2240/19/10006 :006 Rechtsstand 29.10.2021)*