

Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen

1. Körperschaftsteuer:

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage begründet einen Versorgungsbetrieb i. S. d. § 4 Absatz 3 KStG und somit einen Betrieb gewerblicher Art (kurz: BgA), der gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG der Körperschaftsteuer unterliegt.

Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts (kurz: jPöR) auch bei Unterschreiten der Umsatzschwelle von 45.000 € (bis einschließlich 2021 35.000 €) die Anerkennung als BgA beantragen, wird dem Antrag wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betrieb nach Maßgabe des EEG gefördert wird, d.h. der Betreiber das Recht auf Einspeisung der gewonnenen Energie in Netze zu garantierten Preisen hat. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als BgA auch unterhalb der Umsatzgrenze von 45.000 € (bis einschließlich 2021 35.000 €) ansehen zu wollen, bindet die jPöR allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

a. Alte Rechtslage bis 31.12.2021:

Das zu versteuernde Einkommen unterliegt einem Körperschaftsteuersatz von 15%. Im Rahmen der Veranlagung kann ein Freibetrag von 5.000 € abgezogen werden, d.h. nur bei einem Gewinn von mehr als 5.000 € im Jahr unterliegen die Photovoltaikanlagen der Körperschaftsteuer. Es ist zu bedenken, dass die Erstattung der umsatzsteuerlich geltend gemachten Vorsteuer als Einnahme in der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung zu erfassen ist. Darüber hinaus ist zu beachten, dass beim Betrieb mehrerer Photovoltaikanlagen diese i.d.R. zusammen zu fassen sind und nicht für jede Photovoltaikanlage der Freibetrag in Anspruch genommen werden kann (siehe hierzu Urteil vom 21. April 2021 des FG Münster (Az. 13 K 3663/18 K,G)).

b. Neue Rechtslage ab dem 1.1.2022:

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 72 EStG neu erlassen. Hierdurch kommt es bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2022 für kleinere Photovoltaikanlagen zu einer völligen Steuerfreiheit. Diese Steuerfreiheit ist kein Wahlrecht, sondern Pflicht:

Steuerfrei sind gem. § 3 Nr. 72 EStG:

die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln. In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.

Gem. § 7 Abs. 2 KStG ist die Steuerbefreiung auch auf Körperschaften anzuwenden. Somit erzielen Kirchengemeinden ab 1.1.2022 steuerfreie Einnahmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, soweit die Grenzen nicht überschritten werden. Bei Überschreiten der Grenzen greifen die Ausführungen zur alten Rechtslage.

2. Gewerbesteuer:

Wie alle Einkünfte aus einem aktiven Gewerbebetrieb unterliegen auch die Einkünfte aus einer Photovoltaikanlage grundsätzlich der Gewerbesteuer, soweit der Gewerbeertrag den Freibetrag i. H. v. 5.000 EUR (§ 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG) übersteigt. Gewerbeertrag ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb, korrigiert um gewerbesteuerliche Hinzurechnungen oder Kürzungen, wie z. B. die Hinzurechnung von Zinsaufwendungen.

Zudem wurde **ab 2019** mit § 3 Nr. 32 GewStG gesetzlich geregelt, dass kleinere Photovoltaikanlagen von der Gewerbesteuer befreit sind. Mit dieser Steuerbefreiung geht einher, dass die bisher bestehende Pflichtmitgliedschaft in einer Industrie- und Handelskammer (IHK) entfällt.

Damit ist das Betreiben einer typischen Photovoltaikanlage für die Gewerbesteuer faktisch unerheblich und die Gewerbesteuer wird allenfalls bei größeren Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 30 kW (bis 31.12.2021 10 kW) relevant sein.

3. Umsatzsteuer:

a. Alte Rechtslage bis 31.12.2024:

Soweit die Entgelte > 45.000 € (bis einschließlich 2021 35.000 €) sind, ist ein BgA anzunehmen, die Einnahmen sind steuerbar und steuerpflichtig. Die Regelungen des Körperschaftsteuergesetz sind anzuwenden.

b. Neue Rechtslage ab 1.1.2025:

Das Betreiben eigener Anlagen und der Verkauf von Strom an Dritte stellt eine steuerpflichtige Leistung auf privatrechtlicher Grundlage dar und damit unterliegen die Einnahmen ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer.

Die nachfolgend dargestellten Rechnungen sollen die potenziellen Umsatzsteuerpflichten demonstrieren. Ob eine Steuerpflicht tatsächlich resultiert, hängt vom Überschreiten der Kleinunternehmensschwelle ab.

Im Einzelnen ergeben sich für beide Rechtslagen folgende Konstellationen:

Inbetriebnahme vor dem 01.04.2012:

Bei PV-Anlagen, bei denen die Inbetriebnahme vor dem 01.04.2012 erfolgt ist, erhalten die Betreiber neben dem eingespeisten Strom auch eine Vergütung für den dezentral (d. h. selbst) verbrauchten Strom. Hinsichtlich des dezentralen Stroms fingiert die Finanzverwaltung eine Hinlieferung an den Netzbetreiber und Rücklieferung vom Netzbetreiber an den Produzenten. Diese Altanlagen konnten dadurch vollumfänglich unternehmerisch genutzt werden und zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt eine vor dem 31.03.2012 in Betrieb genommene PV-Anlage. Diese hat sie zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die Anlage produziert im Kalenderjahr 5.000 kWh Strom. Davon verbraucht die Kirchengemeinde 1.500 kWh selbst.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Aufgrund der fingierten Rücklieferung muss die Kirchengemeinde den gesamten erzeugten Strom versteuern. Die Einspeisevergütung (netto) beträgt nach

dem EEG 2009 - unabhängig ob der Strom selbst verbraucht oder eingespeist wird - 28,74 Cent/kWh.

Die Umsatzsteuer ermittelt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: $28,74 \text{ Cent/kWh} \times 5.000 \text{ kWh} = 1.437,00 \text{ €}$

Umsatzsteuer 19 %: $1.437,00 \text{ €} \times 19 \% = 273,03 \text{ €}$

Inbetriebnahme zwischen 01.04.2012 und 31.12.2012:

Ab der Inbetriebnahme einer neuen PV-Anlage nach dem 31.03.2012 (also ab dem 01.04.2012) erhalten Betreiber keinen sogenannten Eigenverbrauchsbonus mehr. Die Strommenge, die nicht vom Netzbetreiber vergütet wird, kann vom Anbieter selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angeboten werden. Soweit der Strom selbst verbraucht wird, liegt keine unternehmerische Nutzung mehr vor. Im Zeitraum 01.04.2012 bis 31.12.2012 konnten Körperschaften des öffentlichen Rechts ihre PV-Anlagen auch noch dem Unternehmensvermögen zuordnen, soweit sie diese für hoheitliche Zwecke verwendet haben.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt eine am 01.06.2012 in Betrieb genommene PV-Anlage. Diese hat sie zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die Anlage produziert im Kalenderjahr 30.000 kWh Strom. Davon verbraucht die Kirchengemeinde 7.000 kWh für hoheitliche Zwecke selbst. Die Vergütung für den nicht eigen genutzten Strom beträgt netto 12,20 Cent/kWh.

Die Kirchengemeinde kauft zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen ein. Im betrachteten Kalenderjahr zahlt die Kirchengemeinde hierfür 21,70 Cent/kWh (brutto). Hierin ist auch der monatliche Grundpreis enthalten.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Soweit die Kirchengemeinde den produzierten Strom für hoheitliche Zwecke verwendet, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor (§ 3 Abs. 1b UStG). Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

Die Umsatzsteuer für den verkauften Strom ermittelt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: $12,20 \text{ Cent/kWh} \times 23.000 \text{ kWh} = 2.806,00 \text{ €}$
Umsatzsteuer 19 %: $2.806,00 \text{ €} \times 19 \% = 533,14 \text{ €}$

Die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe (hoheitlich verwendeter Strom) ermittelt sich aus dem Entgelt für den zusätzlich eingekauften Strom:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: $21,70 \text{ Cent/kWh} / 1,19 \times 1.000 \text{ kWh} = 182,35 \text{ €}$
Umsatzsteuer 19 %: $182,35 \text{ €} \times 19 \% = 34,65 \text{ €}$

Inbetriebnahme ab dem 01.01.2013:

Ab der Inbetriebnahme 01.01.2013 dürfen Körperschaften des öffentlichen Rechts PV-Anlagen nicht mehr dem Unternehmensvermögen zuordnen, soweit sie diese voraussichtlich für ihren hoheitlichen Bereich verwenden. Die unternehmerische bzw. hoheitliche Nutzung muss bei Anschaffung geschätzt werden.

Beispiel:

Die Kirchengemeinde betreibt eine am 01.06.2013 in Betrieb genommene PV-Anlage. Diese hat sie unter Zugrundelegung einer Schätzung zu 80 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die Anlage produziert im Kalenderjahr 30.000 kWh Strom. Davon verbraucht die Kirchengemeinde 7.000 kWh für hoheitliche Zwecke selbst. Die Vergütung für den nicht eigen genutzten Strom beträgt netto 12,20 Cent/kWh (netto).

Die Kirchengemeinde kauft zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen ein. Im betrachteten Kalenderjahr zahlt die Kirchengemeinde hierfür 21,70 Cent/kWh (brutto). Hierin ist auch der monatliche Grundpreis enthalten.

Die Einnahmen unterliegen der Umsatzsteuer, da die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Grundlage beruht. Soweit die Kirchengemeinde den produzierten Strom für hoheitliche Zwecke verwendet, fällt grundsätzlich keine Umsatzsteuer an. Soweit sich die Zuordnung der Anlage zum Unternehmensvermögen nicht mit der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung deckt, ist eine unentgeltliche Wertabgabe zu prüfen (§ 3 Abs. 1b UStG). Die Umsatzsteuer beträgt 19 %.

Die Umsatzsteuer für den verkauften Strom ermittelt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: $12,20 \text{ Cent/kWh} \times 23.000 \text{ kWh} = 2.806,00$
Evang. Oberkirchenrat Stuttgart Stand August 2023 – Version 1.0
- SG Steuern -

Umsatzsteuer 19 %: $2.806,00 \text{ €} \times 19 \% = 533,14 \text{ €}$

Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen beträgt 80 %. 20 % sind damit dem hoheitlichen Bereich zugeordnet. Dies entspricht bei einer Jahresleistung von 300.000 kWh 6.000 kWh. Der übersteigende Betrag ist als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe (hoheitlich verwendeter Strom) ermittelt sich aus dem Entgelt für den zusätzlich eingekauften Strom:

Bemessungsgrundlage Umsätze 19 %: $21,70 \text{ Cent/kWh} / 1,19 \times 1.000 \text{ kWh} = 182,35 \text{ €}$

Umsatzsteuer 19 %: $182,35 \text{ €} \times 19 \% = 34,65 \text{ €}$

Bitte beachten Sie: Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wird ein sogenannter **Nullsteuersatz** in § 12 Abs. 3 UStG eingeführt, der ab dem 1.1.2023 gilt. Erwirbt eine Kirchengemeinde nach dem 31.12.2022 eine Photovoltaikanlage, erübrigt sich mangels Vorsteuerbelastung ein Vorsteuerabzug. Anders als in den Altfällen ist daher in den Folgejahren kein Ausgleich eines Vorsteuerabzugs mittels unentgeltlicher Wertabgaben mehr erforderlich.

Der neue Umsatzsteuersatz mit 0 % gilt jedoch **nur beim Kauf einer Anlage, nicht beim Verkauf von Strom.**

c. Hinweis zur Kleinunternehmerregelung:

Bisher konnten unter Inanspruchnahme auf die Kleinunternehmerregelung u.U. Nachteile durch den Verzicht auf Vorsteuerabzug entstehen.

Ab 2023 ist der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr notwendig, da dem Unternehmer keine Umsatzsteuer mehr aus der Anschaffung der Anlage berechnet wird. Damit werden im Gleichklang mit dem Ertragssteuerrecht diese Anlagen aus der Besteuerung weitestgehend herausgehalten. Deshalb ist im Regelfall die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ab 2023 ohne finanzielle Nachteile anwendbar.

Anlagen, die vor 2023 in Betrieb genommen wurden:

Für alle Photovoltaikanlagen, die bereits vor dem 1.1.2023 in Betrieb genommen worden sind, gelten die bisherigen Regelungen und Wahlrechte zur Umsatzsteuer weiter. Kirchengemeinden, die beispielsweise im Jahr 2021 zur Regelbesteuerung optiert haben (also auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet haben), sind daran für 5 Jahre gebunden. Eine Rückkehr wäre im Beispielsfall frühestens für das Jahr 2025 möglich.

Zu beachten ist jedoch auch der Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG!

Beispiel:

Eine Kirchengemeinde hat eine Photovoltaikanlage auf dem Dach des Gemeindehauses installiert und am 1. September 2021 in Betrieb genommen. Die Kirchengemeinde hat zur Regelbesteuerung optiert, um die bezahlte Vorsteuer aus dem Kauf der Anlage abzuziehen. Sie ist hieran für 5 Jahre gem. § 19 Abs. 2 UStG gebunden. Der Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG beläuft sich ebenfalls auf 5 Jahre, da die Photovoltaikanlage kein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist (Aufdachanlage).

Aber Achtung: der Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG weicht trotz der gleichen Dauer unter Umständen von dem Berichtigungszeitraum nach § 19 Abs. 2 UStG ab, da für den Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG der Zeitpunkt der Inbetriebnahme maßgeblich ist.

Der Vorsteuerberichtigungszeitraum beginnt am 1.09.2021 und endet erst am 1.09.2026. Erfolgt ein Wechsel der Besteuerung zurück zum Kleinunternehmer für 2025, ist Vorsteuer vom 1.1. bis 1.9.2026 zu berichtigen! Trotz der Vorsteuerberichtigung kann ein Wechsel im Jahr 2025 unter Umständen günstiger sein, um nicht die übrigen Umsätze der Kirchengemeinde im Jahr 2026 mit Umsatzsteuer zu belasten.

Für den **Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmer-Regelung** genügt eine formlose Mitteilung ans Finanzamt. Eine Mitteilung gegenüber dem Finanzamt über den Verzicht-Widerruf könnte zum Beispiel so lauten:

Kirchengemeinde X

Stuttgart, 20. Januar 2023

Finanzamt Stuttgart

Musterstraße 1 70000 Stuttgart

Steuer-Nr.: 98/123/45678

Widerruf des Verzichts auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung

Wechsel zur Kleinunternehmerregelung ab 2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit widerrufen wir den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung, den wir am 15. Januar 2018 auf dem Fragebogen zur steuerlichen Erfassung für das Kalenderjahr 2018 erklärt haben.

Unser steuerpflichtiger Jahresumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer lag für das Kalenderjahr 2022 bei 18.000 € und wird im Jahr 2023 voraussichtlich unterhalb der Grenze von 50.000 € liegen.

Wir nehmen daher mit Wirkung zum 1. Januar 2023 anstelle der Umsatzsteuerregelbesteuerung die Kleinunternehmerregelung in Anspruch.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung und verbleibe mit freundlichen Grüßen

Kirchengemeinde X

Die Kirchengemeinde kann den Verzicht mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 19 Abs. 2 Satz 3 UStG). Die Kirchengemeinde kann sich mit der Entscheidung für die Kleinunternehmer-Regelung sogar bis zur Unanfechtbarkeit des Umsatzsteuerbescheids für das betreffende Kalenderjahr Zeit lassen. Sofern sie aber in der Zwischenzeit in ihren Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen und Voranmeldungen abgegeben hat, muss sie diese jedoch in jedem Einzelfall nachträglich korrigieren.