

Photovoltaikanlagen



Stand: 08.02.2022

Inhalt

Photovoltaikanlagen	1
Inhalt.....	2
1 Photovoltaikanlage	3
2 Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen ab dem 01.04.2012:.....	4
2.1 Rechtslage bis 31.12.2022 (§ 2 Abs. 3 UStG a. F.):.....	4
2.1.1 Beispiel für die Körperschaft des öffentlichen Rechts – altes Recht:.....	5
2.2 Rechtslage ab dem 01.01.2023 (§ 2b UStG).....	7
2.2.1 Beispiel für die Körperschaft des öffentlichen Rechts – neues Recht:	7
Änderungshistorie	10

Das Arbeitspapier erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit und ist als Themensammlung zu verstehen. Eine Einzelfallprüfung ist zwingend erforderlich.

1 Photovoltaikanlage

Bei den Photovoltaikanlagen (=PVA) ist aus steuerlicher Sicht zwischen Aufdachanlagen und dachintegrierten Anlagen zu unterscheiden.

Bei einer Aufdachanlage beträgt der Vorsteuerkorrekturzeitraum fünf Jahre.

Bei einer dachintegrierten Anlage beträgt der Vorsteuerkorrekturzeitraum zehn Jahre.

Der Vorsteuerkorrekturzeitraum beginnt jeweils mit der erstmaligen Nutzung der Photovoltaikanlage. Dies ist der Zeitpunkt, in dem die Anlage erstmalig zur Stromerzeugung genutzt wird. Vgl. im Übrigen § 15a UStG.

2 Umsatzsteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen ab dem 01.04.2012:

2.1 Rechtslage bis 31.12.2022 (§ 2 Abs. 3 UStG a. F.):

Ob die Nutzung einer PVA überhaupt eine umsatzsteuerliche Relevanz hat, hängt bis einschließlich 31.12.2022 davon ab, ob die PVA im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (=BgA) betrieben wird. Ein BgA liegt vor, wenn die Höhe der durch den Betrieb der PVA erzielten Einnahmen (=Einspeisevergütungen) nachhaltig EUR 35.000,00 p. a. übersteigt. Hierbei sind die Einnahmen aus allen betriebenen PVA der jeweiligen juristischen Person des öffentlichen Rechts (=jPöR) zusammenzurechnen, die Grenze gilt ausdrücklich nicht je PVA.

Wird die Grenze i. H. v. EUR 35.000,00 p. a. nicht nachhaltig überschritten, liegt grds. kein BgA vor. Allerdings kann in diesen Fällen freiwillig ein BgA begründet werden. Dies ist beim Finanzamt durch Vortragen einer besonderen Wettbewerbssituation zu privaten Unternehmern zu beantragen. Ob dies sinnvoll ist, ist stets im Einzelfall zu prüfen. Bei einem hohen Vorsteuerbetrag in den Anschaffungskosten der PVA kann dies sinnvoll sein. Wird auf die freiwillige Begründung eines BgA verzichtet, ist die Nutzung der PVA steuerlich irrelevant, es ist lediglich zu überwachen, ob die Grenze i. H. v. EUR 35.000,00 ggf. zukünftig überschritten wird und hierdurch ein BgA entsteht.

Liegt hingegen ein Betrieb gewerblicher Art vor, ist die Nutzung der PVA umsatzsteuerlich relevant und es liegt eine unternehmerische Nutzung der PVA vor. Die unternehmerische Nutzung der PVA erfolgt durch Einspeisung des erzeugten Stroms in das Netz eines Netzbetreibers (= Verkauf des erzeugten Stroms). Möglich ist auch eine teilunternehmerische Nutzung. Diese liegt vor, wenn der von der PVA erzeugte Strom sowohl eingespeist und veräußert wird als auch selbst verbraucht wird (bspw. für die Kirche oder das Pfarrheim).

Soweit die Umsätze aus der Einspeisung der Umsatzsteuer unterliegen, kann aus den Anschaffungskosten sowie aus den laufenden Kosten der PVA ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Bei nur teilweiser Einspeisung¹ muss die unternehmerische Nutzung mindestens 10% des erzeugten Stroms betragen, der Vorsteuerabzug ist sodann in Höhe des unternehmerischen Nutzungsanteils möglich. Liegt der unternehmerische Anteil unter 10% schließt dies einen Vorsteuerabzug vollständig aus.

Bei der Eigennutzung des erzeugten Stroms handelt es sich bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S., die den Vorsteuerabzug für diesen Bereich anteilig ausschließt.

¹ Körperschaft-/gewerbsteuerliche Folgen eines Eigenverbrauchs: Etwaige **verdeckte Gewinnausschüttungen oder auch verdeckte Einlagen** bei Eigenverbrauch durch andere BgA oder den hoheitlichen Bereich der jPöR wären zu berücksichtigen, sofern keine fremdübliche Vergütung an den BgA PVA geleistet wird.

Arbeitspapier Photovoltaik

Bei der Ermittlung des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten ist im Vorfeld zu schätzen, wie hoch der Anteil des eingespeisten Stroms ist, da lediglich in Höhe des Anteils des eingespeisten Stroms ein Vorsteuerabzug zulässig ist. Ändert sich der Anteil des eingespeisten Stroms in den folgenden 5 (Aufdachanlagen) bzw. 10 (dachintegrierte PVA), so ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen (vgl. § 15a UStG).

2.1.1 Beispiel für die Körperschaft des öffentlichen Rechts – altes Recht:

2.1.1.1 Alternative 1 – Freiwillige Begründung eines BgA

Anschaffungskosten der PVA (Aufdachanlage): 10.000,00 € zzgl. 1.900,00 € USt

Datum der Inbetriebnahme: 01.07.2022

Laufende Kosten 2022: 500,00 € zzgl. 95,00 € USt

Menge an produziertem Strom bei Fertigstellung:	20.000 kWh/Jahr	= 100 %
Eigenverbrauch bei Fertigstellung:	7.000 kWh/Jahr	= 35 %
Stromeinspeisung bei Fertigstellung:	13.000 kWh/Jahr	= 65 %

Die Einspeisevergütung beträgt 8,16 ct/kWh (netto), also insgesamt 530,40 € für 2022. Die Einspeisevergütung unterliegt der Umsatzsteuer i. H. v. 19%, dies entspricht 100,78 €. Der Bruttoauszahlungsbetrag des Netzbetreibers in 2022 beträgt: 530,40 € zzgl. 100,78 € (19% USt). Der Umsatzsteuerbetrag ist an das Finanzamt abzuführen.

Der unternehmerische Anteil liegt somit über 10% und Vorsteuer kann in Höhe von 65 % geltend gemacht werden. Aus der Anschaffung kann ein Vorsteuerabzug in Höhe von $1.900,00 \text{ €} \times 65 \% = 1.235,00 \text{ €}$ geltend gemacht werden. Aus den laufenden Kosten können $95,00 \text{ €} \times 65 \% = 61,75 \text{ €}$ als Vorsteuer abgezogen werden.

Da die zusätzlich anfallende Umsatzsteuer von den Netzbetreibern auf den Auszahlungsbetrag aufgeschlagen wird, entsteht für die Kirchengemeinde keine zusätzliche Belastung. Durch den Vorsteuerabzug erhält die Kirchengemeinde insgesamt eine zusätzliche Einzahlung i. H. v. 1.296,75 €.

2.1.1.2 Abwandlung der Alternative 1

Der Anteil des eingespeisten Stroms liegt im Folgejahr bei 75%.

Da sich der Anteil des eingespeisten Stroms um 10% erhöht hat und der fünfjährige Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Höhe der Änderung der Verhältnisse durchzuführen (10%).

Vorsteuerbetrag aus der Anschaffung:	1.900,00 €
Jahresbetrag (1/5):	380,00 €

Arbeitspapier Photovoltaik

Änderung der Verhältnisse:	10 %
Korrekturbetrag:	380,00 € x 10 % = 38,00 €

Da die Änderung der Verhältnisse nicht weniger als 10 % beträgt und die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten 1.000,00 € übersteigt, ist die Berichtigung durchzuführen. Die Berichtigung hat in der Umsatzsteuerjahreserklärung der Kirchengemeinde zu erfolgen.

Sollte der Anteil des eingespeisten Stroms im Folgejahr sinken, d.h. der Eigenverbrauch für hoheitliche Zwecke steigen (höherer nichtwirtschaftlicher Zweck i.e.S. als beim Vorsteuerabzug angenommen), so ist nicht etwa ebenfalls eine Korrektur des Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung zu Lasten der Kirchengemeinde vorzunehmen, sondern in Höhe des **zusätzlichen** Eigenverbrauchs eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG). Bemessungsgrundlage ist der fiktive Einkaufspreis.

Aus den laufenden Kosten kann die Vorsteuer jeweils in Höhe des Anteils des eingespeisten Stroms des jeweiligen Jahres abgezogen werden.

2.1.1.3 Alternative 2 – Keine Gründung eines BgA

Anschaffungskosten der PVA: 10.000,00 € zzgl. 1.900,00 € USt

Datum der Inbetriebnahme: 01.07.2022

Laufende Kosten 2022: 500,00 € zzgl. 95,00 € USt

Menge an produziertem Strom bei Fertigstellung:	20.000 kWh/Jahr	= 100 %
Eigenverbrauch bei Fertigstellung:	7.000 kWh/Jahr	= 35 %
Stromeinspeisung bei Fertigstellung:	13.000 kWh/Jahr	= 65 %

Die Einspeisevergütung beträgt 8,16 ct/kWh (netto), also insgesamt 530,40 € für 2022. Da die Kirchengemeinde nicht im Rahmen eines BgA handelt, unterliegt die Einspeisevergütung nicht der Umsatzsteuer, sodass der Netzbetreiber lediglich den Nettobetrag i. H. v. 1.060,80 € ausbezahlt.

Da die Einnahmen aus der PVA nicht der Umsatzsteuer unterliegen, ist gleichzeitig kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten möglich.

Sollte im Rahmen der geänderten Rechtslage ab dem 01.01.2023 (siehe sogleich) die Kleinunternehmerregelung für die Kirchengemeinde nicht anwendbar sein oder auf ihre Anwendung freiwillig verzichtet werden, ist für die ab diesem Zeitpunkt dann unternehmerische Nutzung der PVA eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten der Kirchengemeinde nach § 15a UStG möglich, vgl. BMF-Schreiben v. 16. Dezember 2016, Rz. 61 ff.

2.2 Rechtslage ab dem 01.01.2023 (§ 2b UStG)

Ab dem 01.01.2023 haben juristische Personen des öffentlichen Rechts (=jPöR), also auch Kirchengemeinden, zwingend den § 2b UStG anzuwenden. Dieser löst die Beurteilung der Unternehmereigenschaft einer jPöR von dem Bestehen eines BgA². Zukünftig unterliegen sämtliche Einnahmen, die eine jPöR aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung im Rahmen eines Leistungsaustausches erzielt, grds. der Umsatzsteuer.

Einspeisevergütungen werden aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung mit dem Netzbetreiber erzielt, sodass diese ab dem 01.01.2023 unabhängig von dem Erreichen der 35.000,00 €-Grenze der Umsatzsteuer unterliegen. Lediglich in dem Fall, in dem die Kirchengemeinde insgesamt als Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG (Kleinunternehmerregelung bis 22.000,00 Bruttoumsatz/Jahr) anzusehen ist und nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet wurde hat, fällt keine Umsatzsteuer an. Hierbei ist aber nicht nur der Bruttoumsatz aus der Photovoltaikanlage einzubeziehen, sondern auch jeder weitere Bruttoumsatz i. S. d. § 19 Abs. 3 UStG, der von der Kirchengemeinde erzielt wird.

Wird auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, gilt dies stets für die gesamten Einnahmen der Kirchengemeinde, nicht nur für die Einnahmen aus der PVA. Übersteigt der Bruttoumsatz i. S. d. § 19 Abs. 3 UStG der Kirchengemeinde insgesamt 22.000,00 €, sind sie Umsätze der Kirchengemeinde zwingend der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

2.2.1 Beispiel für die Körperschaft des öffentlichen Rechts – neues Recht:

2.2.1.1 Alternative 1 – Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung

Anschaffungskosten der PVA (Aufdachanlage): 10.000,00 € zzgl. 1.900,00 € USt

Datum der Inbetriebnahme: 01.07.2023

Laufende Kosten 2023: 500,00 € zzgl. 95,00 € USt

Menge an produziertem Strom bei Fertigstellung:	20.000 kWh/Jahr	= 100 %
Eigenverbrauch bei Fertigstellung:	7.000 kWh/Jahr	= 35 %

² Liegt die Einspeisevergütung aus allen PVA der jPöR über EUR 35.000 pro Jahr, so wird aus körperschaft-/gewerbesteuerlicher Sicht zwingend ein BgA begründet. Entsprechende Erklärungspflichten entstehen. Etwaige **verdeckte Gewinnausschüttungen oder auch verdeckte Einlagen** bei Eigenverbrauch durch andere BgA oder den hoheitlichen Bereich der jPöR wären zu berücksichtigen, sofern keine fremdübliche Vergütung an den BgA PV-Anlage geleistet wird.

Arbeitspapier Photovoltaik

Stromeinspeisung bei Fertigstellung: 13.000 kWh/Jahr = 65 %

Die Einspeisevergütung beträgt 8,16 ct/kWh (netto), also insgesamt 530,40 € für 2023. Die Einspeisevergütung unterliegt der Umsatzsteuer i. H. v. 19%, dies entspricht 100,78 €. Der Bruttoauszahlungsbetrag des Netzbetreibers beträgt: 530,40 € zzgl. 100,78 € (19% USt). Der Umsatzsteuerbetrag ist an das Finanzamt abzuführen.

Der unternehmerische Anteil liegt somit über 10% und Vorsteuer kann in Höhe von 65 % geltend gemacht werden. Aus der Anschaffung kann ein Vorsteuerabzug in Höhe von $1.900,00 \text{ €} \times 65 \% = 1.235,00 \text{ €}$ geltend gemacht werden. Aus den laufenden Kosten können $95,00 \text{ €} \times 65 \% = 61,75 \text{ €}$ als Vorsteuer abgezogen werden.

Da die zusätzlich anfallende Umsatzsteuer von den Netzbetreibern auf den Auszahlungsbetrag aufgeschlagen wird, entsteht für die Kirchengemeinde keine zusätzliche Belastung. Durch den Vorsteuerabzug erhält die Kirchengemeinde insgesamt eine zusätzliche Einzahlung i. H. v. 1.296,75 €.

2.2.1.2 Abwandlung der Alternative 1

Der Anteil des eingespeisten Stroms liegt im Folgejahr bei 75%.

Da sich der Anteil des eingespeisten Stroms um 10% erhöht hat und der fünfjährige Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen in Höhe der Änderung der Verhältnisse durchzuführen (10%).

Vorsteuerbetrag aus der Anschaffung:	1.900,00 €
Jahresbetrag (1/5):	380,00 €
Änderung der Verhältnisse:	10 %
Korrekturbetrag:	$380,00 \text{ €} \times 10 \% = 38,00 \text{ €}$

Da die Änderung der Verhältnisse nicht weniger als 10 % beträgt und die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten 1.000,00 € übersteigt, ist die Berichtigung durchzuführen. Die Berichtigung hat in der Umsatzsteuerjahreserklärung der Kirchengemeinde zu erfolgen.

Sollte der Anteil des eingespeisten Stroms im Folgejahr sinken, d.h. der Eigenverbrauch für hoheitliche Zwecke steigen (höherer nichtwirtschaftlicher Zweck i.e.S. als beim Vorsteuerabzug angenommen), so ist nicht etwa ebenfalls eine Korrektur des Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung zu Lasten der Kirchengemeinde vorzunehmen, sondern in Höhe des **zusätzlichen** Eigenverbrauchs eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG). Bemessungsgrundlage ist der fiktive Einkaufspreis.

Aus den laufenden Kosten kann die Vorsteuer jeweils in Höhe des Anteils des eingespeisten Stroms des jeweiligen Jahres ein Vorsteuerabzug zulässig.

Arbeitspapier Photovoltaik

2.2.1.3 Alternative 2 – Kein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung

Anschaffungskosten der PVA: 10.000,00 € zzgl. 1.900,00 € USt

Datum der Inbetriebnahme: 01.07.2021

Laufende Kosten 2023: 500,00 € zzgl. 95,00 € USt

Menge an produziertem Strom bei Fertigstellung:	20.000 kWh/Jahr	= 100 %
Eigenverbrauch bei Fertigstellung:	7.000 kWh/Jahr	= 35 %
Stromeinspeisung bei Fertigstellung:	13.000 kWh/Jahr	= 65 %

Die Einspeisevergütung beträgt 8,16 ct/kWh (netto), also insgesamt 530,40 € für 2023. Da die Kirchengemeinde Kleinunternehmer ist, unterliegt die Einspeisevergütung nicht der Umsatzsteuer, sodass der Netzbetreiber lediglich den Nettobetrag i. H. v. 1.060,80 € ausbezahlt.

Da die Einnahmen aus der PVA aufgrund der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht der Umsatzsteuer unterliegen, ist gleichzeitig kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten möglich.

Hinweis:

Ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung betrifft die Kirchengemeinde insgesamt und nicht bloß die Einnahmen aus der PVA. Die Ausübung des Verzichts bindet die Kirchengemeinde für mindestens fünf Kalenderjahre. Aus diesem Grunde sollte der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung im Vorfeld sorgfältig geprüft werden.

Arbeitspapier Photovoltaik

Änderungshistorie

Datum	Inhalt der Änderung	Ändernde Person
09.02.2022	finalisiert	Kraus/Beitler/Vogel