

# **Bachelorarbeit**

zur Erlangung des akademischen Grades

Bachelor of Laws (LL.B.)

zum Thema

**Steuerrechtliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen**

**Fiscal aspects of photovoltaic systems**

LEUPHANA Universität Lüneburg

Bachelor-Studiengang Wirtschaftsrecht

Sommersemester 2012

Erstprüfer: Prof. Dr. rer. pol. Claus Herfort

Zweitprüfer: Prof. Dr. jur. Alexander Barth

Datum der Abgabe: 13. September 2012

Eingereicht von:

Gabriele Carstens

Wittenwater Nr. 2

29593 Schwienau

[gabriele.carstens@web.de](mailto:gabriele.carstens@web.de)

Matr. Nr. 3010094

**Inhaltsverzeichnis**

Inhaltsverzeichnis .....	II
Abkürzungsverzeichnis .....	IV
1. Einleitung .....	1
2. Betriebswirtschaftliche und juristische Rahmenbedingungen.....	3
3. Ertragsteuerliche Beurteilung .....	6
3.1 Betriebseinnahmen sowie Stromverwendung für private Zwecke und Einkunftsart .....	6
3.2 Gewinnermittlung .....	8
3.3 Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil.....	9
3.4 Betriebsausgaben .....	10
3.5 Investitionsabzug für Photovoltaikanlagen nach § 7g EStG .....	11
3.6 Gemeinschaftlich betriebene Photovoltaikanlagen.....	13
3.7 Ertragsteuerliche Gestaltungsempfehlungen .....	14
4. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung.....	14
4.1 Unternehmereigenschaft .....	14
4.2 Ausgangsumsätze und Stromverwendung für private Zwecke.....	15
4.3 Vorsteuerabzug .....	16
4.3.1 Zuordnung zum Unternehmensvermögen.....	16
4.3.2 Umsatzsteuerliche Bestandteilsqualifikation .....	18
4.3.3 Aktuelle Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei der Neuerrichtung oder Sanierung von Gebäuden bzw. Dachflächen.....	19
4.3.4 Vorsteuerberichtigung .....	22
5. Verpachtung von Dachflächen an einen Photovoltaikanlagenbetreiber.....	22
5.1 Ertragsteuerliche Beurteilung .....	22
5.2 Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung .....	23
5.3 Zivilrechtliche Ausgestaltung der Pachtverträge .....	24
6. Gewerbesteuerrechtliche Beurteilung .....	27
6.1 Photovoltaikanlage von privaten Betreibern.....	27

### III

6.2 Photovoltaikanlage von Gewerbetreibenden .....	27
7. Veräußerung und Übertragung einer Photovoltaikanlage .....	28
7.1 Veräußerung.....	28
7.2 Übertragung im Schenkungs- und Erbfall .....	30
8. Zusammenfassung .....	32
9. Summary.....	34
Anhangverzeichnis .....	VI
Anhang A: Das Erneuerbare-Energien-Gesetz.....	VII
Anhang B: Einkommensminderung durch die Inanspruchnahme von § 7g EStG im Installationsjahr der Photovoltaikanlage .....	IX
Anhang C: Vertrag über die Nutzung eines Daches zur Errichtung einer Photovoltaikanlage. X	
Anhang D: Praxisleitfaden vorzunehmender steuerlicher Handlungen bei Installation einer Photovoltaikanlage .....	XVI
Literaturverzeichnis .....	XVIII
Rechtsquellenverzeichnis .....	XX
Schriftliche Erklärung.....	XXIII

**Abkürzungsverzeichnis**

AErbSt	Anwendungserlass zu den geänderten Vorschriften des ErbStG vom 25. 6. 2009
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AZ	Aktenzeichen
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMU	Bundeministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit
BStBl.	Bundesteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
Ct	Cent
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EEG	Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien, kurz: Erneuerbare-Energien-Gesetz
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EÜR	Einnahme-Überschuss-Rechnung
f., ff.	folgende, fortfolgende
FG	Finanzgericht

## V

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH & Co. KG	Mischform aus einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und einer Kommanditgesellschaft
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
i. V. m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
kWh	Kilowattstunde
LfSt	Landesamt für Steuern
Matr. Nr.	Matrikelnummer
MW	Megawatt
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OFD	Oberfinanzdirektion
o. S.	ohne Seitenangabe
PV-Anlage	Photovoltaikanlage; synonym wird der Begriff Solaranlage verwendet
S.	Seite
sog.	sogenannte
u. a.	unter anderem
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
Vfg.	Verfügung
z. B.	zum Beispiel
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung

## 1. Einleitung

Nach wie vor machen Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) den größten Anteil an Investitionen in erneuerbare Energien aus, so dass im vergangenen Jahr abermals ein Rekordwert für die installierte Anlagenleistung von rund 7.500 Megawatt ermittelt wurde. Damit ist der Solarboom trotz gesunkener Einspeisevergütungen ungebremst und eine Förderung bleibt durch das Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG) gleichwohl bestehen. Die seit Inkrafttreten des EEG im Jahr 2000 unregelmäßig verringerten Vergütungssätze sind vielmehr auf die gesunkenen Anschaffungskosten für PV-Anlagen zurückzuführen. So sind die Modulpreise stark rückläufig, was sich aus Überkapazitäten der deutschen Solarstrombranche und aus günstigen Angeboten ausländischer Konkurrenten begründet. Während für die deutsche Solarindustrie durchaus von einer krisenhaften Situation gesprochen werden muss, sind die Bedingungen für Anlagenbetreiber weiterhin günstig. Die Vorteilhaftigkeit künftiger Investitionen in Solaranlagen ist damit abhängig von der Entwicklung der Modulpreise. Sofern diese vergleichsweise stärker sinken als die durch das EEG festgelegten Vergütungssätze, kann weiterhin von einer lohnenswerten Investition ausgegangen werden.<sup>1</sup> Insbesondere vor dem Hintergrund der politisch festgesetzten Energiewende und der Verknappung fossiler Energieträger, ist eine weiter wachsende Bedeutung erneuerbarer Energien zu erwarten. Steigende Strompreise können sodann dazu führen, dass Verbraucher aus Kostengründen vermehrt Strom selbst produzieren. Sonnenenergie ist hierfür geeignet, da eine Installation von Solarmodulen auf privaten Wohnhäusern eine Alternative zum Fremdbezug von Energie darstellen kann. Gleiches gilt auch für Unternehmer, für welche PV-Anlagen auf Betriebsgebäuden forthin eine gleichbleibend attraktive Energiequelle bedeuten können. Von der Errichtung weiterer Anlagen in größerem Umfang ist folglich auch zukünftig auszugehen und damit ist zudem die andauernde Relevanz dieser Thematik aufgezeigt. Neben technischen, finanziellen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten, die für die Investition in eine PV-Anlage von Bedeutung sind, stellt die steuerrechtliche Behandlung der Anlagen einen zentralen Aspekt dar. Anlagenbetreiber sollten sich diesbezüglich frühzeitig mit den steuerlichen Folgen ihrer Investition befassen, da auch die finanzielle Vorteilhaftigkeit von PV-Anlagen unter Berücksichtigung der Besteuerung zu beachten ist.<sup>2</sup>

Die vorliegende Bachelorarbeit hat diese steuerrechtliche Beurteilung von PV-Anlagen zum Inhalt. Dabei soll die Arbeit einen umfassenden Überblick über die zentralen steuerlichen Anforderungen, die eine Errichtung mit sich bringt, darstellen. Darüber hinaus ist der praktische Bezug der schriftlichen Arbeit in Form des steuerlichen Beratungsbedarfs für Anlagen-

---

<sup>1</sup> Vgl. Wackerbauer/ Lippelt, Solarboom, S. 31, 33.

<sup>2</sup> Vgl. Schanz, Vorteilhaftigkeit von PV-Anlagen, S. 1772.

betreiber und ihrer nachfolgenden Erklärungspflicht zu erwähnen. Insbesondere für Steuerpflichtige, die durch die Errichtung der PV-Anlage erstmals eine Unternehmereigenschaft begründen, stellen die umfangreichen steuerrechtlichen Anforderungen eine Herausforderung dar. Gleichfalls ergeben sich für sämtliche Anlagenbetreiber steuerrechtliche Besonderheiten, die für Zwecke der optimierten Steuergestaltung eine Beratung erforderlich machen. Bevor auf diese verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten eingegangen wird, beginnt die schriftliche Abfassung zunächst mit der Erläuterung relevanter betriebswirtschaftlicher und juristischer Rahmenbedingungen. Diese sind für eine Investitionsentscheidung ebenso bedeutsam wie die steuerlichen Folgen, die in eine Wirtschaftlichkeitsberechnung der geplanten PV-Anlage einzubeziehen sind. Anschließend werden ertragsteuerliche Gesichtspunkte diskutiert, wobei sich die Betrachtung nicht auf private Betreiber beschränken soll. Auf unterschiedliche steuerliche Behandlungsweisen von privaten PV-Anlagen zu jenen, die einem bestehenden Betriebsvermögen zugeordnet werden, soll ferner eingegangen werden. Neben der Darstellung der ertragsteuerlichen Beurteilung, erfolgt nunmehr die umsatzsteuerliche Würdigung. Insbesondere ist auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Vorsteuerabzug bei der Errichtung von PV-Anlagen hinzuweisen. So ist es strittig, ob Anlagenbetreiber ganz oder teilweise Vorsteuern zum Abzug bringen können, soweit diese bei der Herstellung oder Sanierung des Gebäudes bzw. des Daches anfallen. Diesbezüglich soll die Arbeit eine Auseinandersetzung mit den Urteilen des BFH zu Herstellungs- und Sanierungsfällen, welche Vorgehensweisen für die Praxis aufzeigen, beinhalten. Vor dem Hintergrund eines etwaigen Finanzierungsvorteils für Anlagenbauer ist die genannte Problematik des Vorsteuerabzugs von besonderer Bedeutung. Überdies wird die praxisrelevante Verpachtung von Dachflächen an Photovoltaikanlagenbetreiber in zivil- und steuerrechtlicher Hinsicht erläutert. Abschließende Betrachtung finden ein eventueller Verkauf der PV-Anlage und eine Übertragung im Schenkungs- oder Erbfall. Eine Zusammenfassung in deutscher und englischer Sprache bildet den Schlussteil der Bachelorarbeit.

Methodisch ist auf die jüngste Literatur zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen zurückzugreifen. Aufgrund der fortdauernden Aktualität des Themas, ist ein recht umfangreicher Bestand an Veröffentlichungen zu verzeichnen. Dennoch schulden aktuelle Auffassungen der Finanzverwaltung eine Auseinandersetzung mit Urteilen, BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen. Diese haben teilweise noch keine Würdigung in der Fachliteratur gefunden, was den zu verwendenden Umfang der Publikationen einschränkt. Damit ist wiederum aufgezeigt, dass eine Auseinandersetzung mit der steuerrechtlichen Behandlung von PV-Anlagen im Rahmen dieser Bachelorarbeit als aktuelle Darstellung zweckmäßig ist.

## 2. Betriebswirtschaftliche und juristische Rahmenbedingungen

Vielfach sind ökonomische Anreize als Investitionsentscheidung für eine PV-Anlage ausschlaggebend. Denn neben der gesellschaftlich erwünschten umweltfreundlichen Energiegewinnungsmöglichkeit, vereint die Wirtschaftlichkeitsberechnung einer solchen Anlage nicht selten günstige Fördermittel zur Finanzierung bei gleichzeitig stabiler Ertragslage. Diese ist durch die in § 21 (2) EEG auf zwanzig Jahre festgeschriebene Einspeisevergütung gesichert. Die garantierten Einspeisungspreise geben damit zusätzlich zu der Abnahmepflicht der Energieversorgungsunternehmen gemäß § 8 EEG Planungssicherheit. Durch die einmalige Installation einer PV-Anlage gelingt es dem Betreiber folglich eine dauerhafte und zu meist wenig wartungsintensive Ertragsquelle zu schaffen.<sup>3</sup> Daneben ergibt sich eine weitere Förderung durch zinsvergünstigte Darlehen der KfW, zusätzliche Fördermittel in einigen Bundesländern und durch die Gewährung von Investitionszulagen für begünstigte Betriebe in Ostdeutschland. Das Investitionszulagengesetz gewährt für Anschaffungen von PV-Anlagen im Jahr 2012 Fördersätze von 7,5 % bis 15 %. Diese beschränken sich jedoch auf bestimmte Wirtschaftszweige und sind an weitere Anspruchsvoraussetzungen geknüpft. Insgesamt kann aber festgehalten werden, dass für die Finanzierung von Solaranlagen durchaus attraktive Fördermittel bestehen.<sup>4</sup> Diesbezüglich ist außerdem darauf hinzuweisen, dass eine Fremdfinanzierung der Anlage unter Rentabilitäts Gesichtspunkten vielfach vorteilhafter als die Eigenfinanzierung sein kann. Bei gleichbleibend stark sinkenden Anschaffungskosten, könnte sich ein höherer Eigenfinanzierungsanteil zukünftig jedoch als lohnenswerter darstellen.<sup>5</sup> Darüber hinaus sind neben den Anschaffungs- und laufenden Betriebskosten weitere Einflussfaktoren, die sich auf die Rentabilität einer Solaranlage auswirken, zu nennen. Die eingenommene Stromvergütung ist dabei von der bestehenden Rechtslage und somit von den jeweilig im Jahr der Inbetriebnahme festgesetzten Vergütungssätzen abhängig. Außerdem richten sich die Stromeinnahmen nach dem erzielten Energieertrag. Dieser bestimmt sich wiederum durch die Qualität und Zuverlässigkeit der Anlage, den Umgebungsbedingungen wie der Dachausrichtung, Verschattung oder Sonneneinstrahlung und anderen Betreiberaspekten wie beispielsweise einer regelmäßigen Funktionskontrolle. Nicht zuletzt wirken sich auch die persönliche Steuersituation und die aktuelle Steuergesetzgebung auf die Wirtschaftlichkeit einer Anlage aus. Daher sollten potenzielle Betreiber diese verschiedenen Abhängigkeiten stets ausreichend analysieren, bevor sie ihr Projekt umsetzen.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Vgl. Fromm, PV-Anlage im steuerlichen Kontext, S. 207.

<sup>4</sup> Vgl. Ludolph, Investitionszulage, S. 3564, 3573.

<sup>5</sup> Vgl. Schanz, Vorteilhaftigkeit von PV-Anlagen, S. 1773 ff. mit detaillierten Berechnungsbeispielen unter Berücksichtigung verschiedener Ausgangssituationen.

<sup>6</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 128.

Neben den aufgeführten Aspekten ergeben sich rechtliche Fragestellungen, mit welchen es sich vor der Projektrealisierung auseinander zu setzen gilt. Es ist diesbezüglich jedoch zunächst darauf hinzuweisen, dass das zwischen dem Stromeinspeiser und dem Netzbetreiber bestehende Schuldverhältnis gemäß § 4 EEG ein gesetzliches darstellt. Eines ausdrücklichen Vertragsabschlusses zwischen den Parteien bedarf es für die gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen somit nicht. Gleichwohl ist eine vertragliche Vereinbarung in der Praxis empfehlenswert, um die generellen gesetzlichen Regelungen an den jeweiligen Einzelfall anzupassen.<sup>7</sup> Als weitere regelungsbedürftige Gesichtspunkte sind insbesondere der rechtlich zulässige Anlagestandort, die erlaubte Form der konstruktiven Gestaltung der PV-Anlage sowie deren Anschluss an das Stromnetz und die diesbezügliche Kostentragung zu nennen. Darüber hinaus stellt sich bei nicht betreibereigenen Standorten die Frage nach dessen langfristiger Sicherung durch Pachtverträge.<sup>8</sup> Von wesentlicher Bedeutung sind auch die Rechte des Anlagenkäufers bei einer etwaigen Mangelhaftigkeit der Solaranlage. Diesbezüglich ist ferner eine Abgrenzung dahingehend erforderlich, ob der Betreiber einer PV-Anlage, die auf einem privaten Gebäude installiert wird, zivilrechtlich als Unternehmer oder als Verbraucher zu qualifizieren ist. Soweit es sich bei dem Solaranlagenbetreiber weiterhin um einen Verbraucher nach § 13 BGB handeln würde, fänden insbesondere die Vorschriften über den Verbrauchsgüterkauf gemäß §§ 474 bis 479 BGB Anwendung. Durch die - in Abgrenzung zum Unternehmer im Sinne des § 14 BGB - negative Formulierung des § 13 BGB wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber grundsätzlich von einem Verbraucherhandeln ausgeht, wenn eine natürliche Person im Rechtsverkehr auftritt. Etwaige Zweifel werden folglich zu Gunsten der Verbrauchereigenschaft entschieden. Damit wird auch der Käufer und Betreiber einer PV-Anlage in den meisten Fallkonstellationen als Verbraucher zu qualifizieren sein. Dies ist insbesondere zutreffend, wenn der gewonnene Strom für die private Eigenversorgung genutzt wird. Zudem ist der Einsatz der Anlage zumeist der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen, so dass eine Unternehmereigenschaft grundsätzlich auch dann zu verneinen ist, wenn der Strom an Dritte wie etwa an einen nichtgewerblichen Mieter des Betreibers abgegeben wird. Vielmehr stehen bei der Investition in eine Solaranlage die erwartete Rendite oder bei anteiliger Eigennutzung die gesparten Kosten im Vordergrund. Außerdem verfügt der Anlagenbetreiber wegen der engen Vorgaben des EEG, beispielsweise hinsichtlich des nicht verhandelbaren Einspeisepreises, kaum über unternehmerische Freiheiten. Für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft würde bei vollständiger Einspeisung in das öffentliche Netz allerdings die Erfordernis eines planmäßigen Geschäftsbetriebes sprechen. Soweit es

---

<sup>7</sup> Vgl. Maslaton, Recht der Photovoltaik, S. 290 f.

<sup>8</sup> Vgl. ebenda, S. 3. Auf die vertragliche Ausgestaltung solcher Pachtverträge soll in Gliederungspunkt 5.3 weiter eingegangen werden.

sich um eine Anlage auf dem privaten Hausdach von bis zu zwei Gebäuden handelt, ist die Notwendigkeit einer gewerblichen Organisation jedoch zu verneinen. Eine Unternehmereigenschaft besteht somit nur dann, wenn die Versorgung im Rahmen einer gewerblichen Vermietung erfolgt. Sofern es sich bei dem Vermieter um eine nicht natürliche Person handelt, ist § 13 BGB ebenfalls nicht einschlägig. Es lässt sich nunmehr festhalten, dass private Anlagenbetreiber weiterhin von den besonderen Schutzvorschriften für Verbraucher, die das BGB vorsieht, profitieren können. Zu einer rechtlich nachteiligen Umqualifikation zum Unternehmerstatus kommt es regelmäßig nicht und lediglich bei speziellen Sachverhalten ist eine Einzelfallprüfung notwendig. Für Unternehmer, die ihre Anlage der gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit zuordnen, bleiben die zivilrechtlichen Bestimmungen nach § 14 (1) BGB unberührt.<sup>9</sup>

Ferner ist über diese Beurteilung hinaus auf sozialversicherungsrechtliche Folgen, die der Betrieb einer PV-Anlage mit sich bringen kann, einzugehen. So kommt es zu einer Erhöhung von Krankenversicherungsbeiträgen bei einer vom Einkommen abhängigen Beitragseinstufung. Hierauf sind freiwillig gesetzlich Versicherte ebenso hinzuweisen wie Familienversicherte auf eine entsprechende Zuordnung der Betreibereigenschaft. Denn Familienangehörige, die bislang ohne eigene Einkünfte beitragsfrei mitversichert wurden, können durch entsprechende Einkünfte aus der PV-Anlage eine eigene Krankenversicherungspflicht begründen. Der Schutz der Familienversicherung entfällt immer dann, wenn der Mitversicherte eigene Einkünfte von monatlich mehr als 365 € bezieht. Dieser sozialversicherungsrechtliche Gesichtspunkt sollte daher bei der Frage, wer als Betreiber der Anlage auftritt, Berücksichtigung finden. Darüber hinaus führen die Einkünfte aus der Solaranlage auch bei Rentnern zu einer zusätzlichen Beitragspflicht zur Kranken- und Pflegekasse. Weiter ergibt sich für diese Betreibergruppe der Aspekt einer etwaigen Rentenkürzung durch Anrechnung der Photovoltaikeinkünfte. Dies ist jedoch nur bei den sogenannten vorzeitigen Renten zutreffend, so dass die Regelaltersrente von einer nachteiligen Anrechnung ausgenommen bleibt.<sup>10</sup>

Trotz dieser zu beachtenden sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen machen die betriebswirtschaftlichen und juristischen Rahmenbedingungen deutlich, dass die Errichtung einer PV-Anlage vielfach als günstige Ertragsquelle zu beurteilen ist. Die gesetzgeberische Förderung zielt damit auf eine weitere Verbreitung der ökologisch nachhaltigen Energieerzeugung ab. Bedingt durch die gesellschaftlich veränderte Wahrnehmung der menschlichen Verantwortung im klimatischen Kontext, treten PV-Anlagen immer stärker in den Fokus der Be-

---

<sup>9</sup> Vgl. Osthus, Verbrauchereigenschaft, o. S., Internetquelle.

<sup>10</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 185 f.

trachtung. Die Tatsache, dass der Anteil des Stromverbrauchs, der gegenwärtig in Deutschland durch Photovoltaik gedeckt wird, lediglich bei rund 0,8 % liegt, verdeutlicht das Entwicklungspotenzial abermals.<sup>11</sup> Über diese Hintergründe hinaus, kann die Investition auch unter steuerrechtlichen Aspekten, die nachfolgend dargestellt werden, als durchaus vorteilhaft betrachtet werden.

### **3. Ertragsteuerliche Beurteilung**

#### **3.1 Betriebseinnahmen sowie Stromverwendung für private Zwecke und Einkunftsart**

Zur ertragsteuerlichen Behandlung von PV-Anlagen nimmt die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 17.09.2010, AZ: S 2240 - 160 - St221/St222, Stellung. Hiernach erzielen Steuerpflichtige in Höhe der vom Netzbetreiber gewährten Vergütung Einnahmen aus einer gewerblichen Betätigung gemäß § 15 (2) EStG. Dies gilt sowohl für private Anlagenbetreiber als auch für Land- und Forstwirte und selbständig Tätige im Sinne von § 18 EStG. Insoweit handelt es sich bei dem aktiven Betreiben einer Solaranlage auch nicht um private Vermögensverwaltung. Ferner sind die positiven Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebes generell als gegeben anzusehen. Anlagenbetreiber handeln folglich selbständig, nachhaltig und nehmen am Wirtschaftsleben teil. Dabei ist es unerheblich, dass mit dem Energieversorgungsunternehmen nur ein Vertragspartner vorliegt. Vielmehr reicht es aus, wenn sich dieser am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Von Gewinnerzielungsabsicht kann zudem grundsätzlich ausgegangen werden. Eine Überprüfung ist lediglich im Einzelfall nach den allgemeinen Grundsätzen unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investition und der Finanzierung durchzuführen. Der Steuerpflichtige hat das Tatbestandsmerkmal hierbei anhand einer Totalprognose nachzuweisen und trägt insoweit die Feststellungslast. Die genannte Verwaltungsanweisung vermerkt, dass bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht darauf zu achten ist, dass die Vergütung abhängig vom jeweiligen Jahr der Inbetriebnahme sinkt.<sup>12</sup> Dies ist auf die grundsätzlichen Regelungen des EEG zurückzuführen, wonach sich der gesetzlich festgelegte Vergütungssatz nach Anlagenart, -größe und dem Jahr der Inbetriebnahme richtet. Der so ermittelte Satz für die Einspeisevergütung gilt dann über die garantierte zwanzigjährige Vergütungsdauer. Für PV-Anlagen, die nach dem 01.04.2012 in Betrieb genommen werden, sind die jeweilig durch die aktuelle EEG-Novelle abgesenkten Vergütungssätze zu

---

<sup>11</sup> Vgl. Böttcher, Solarvorhaben, S. 5.

Die in diesem Kapitel angeführten Erläuterungen zum EEG finden im Anhang A weitere Betrachtung. Insbesondere kann eine Darstellung der Zielsetzung und des Regelungsinhaltes des Gesetzes zum Verständnis für die nachstehende steuerrechtliche Beurteilung von PV-Anlagen dienlich sein.

<sup>12</sup> Vgl. Klein/ Wüster, Wirtschaftsgutqualität, S. 3116.

gewähren. Mit dieser Novelle reagiert der Gesetzgeber abermals auf die deutlich gesunkenen Modulpreise. Bereits in den vergangenen Jahren sind die Einspeisevergütungen dahingehend reduziert worden, wobei Anlagenbauer teilweise von zeitverzögerten Anpassungen profitieren konnten. Bezüglich der Vergütungshöhe gilt weiterhin die Unterscheidung zwischen Dach- und Freiflächenanlagen. Für Letztere wie auch für Dachanlagen mit einer installierten Leistung von mehr als 1.000 Kilowatt wird eine einheitliche Vergütung von 13,5 Cent je Kilowattstunde für die Stromeinspeisung in das öffentliche Netz gezahlt. Für Dachanlagen bis zu einer Leistung von 1.000 kW ist die Vergütung in weitere drei Klassen eingeteilt. Die Sätze reichen hier von 19,5 bis 16,5 ct/kWh, während die höchste Vergütung für Anlagen mit der geringsten Gesamtleistung gewährt wird. Zusätzlich gilt für diese Vergütungen eine monatliche Degression von zunächst einem Prozent. Für neu installierte PV-Anlagen verringern sich die genannten Sätze ab dem 01.05.2012 folglich jeweils um diesen Prozentpunkt.<sup>13</sup> Die nunmehr aufgeführten und vom Netzbetreiber gezahlten Vergütungen stellen Betriebseinnahmen dar. Gleiches gilt auch, wenn der Solarstrom an Dritte wie zum Beispiel an Mieter veräußert wird. Der vom tatsächlichen Stromabnehmer vereinnahmte Preis stellt sodann eine Einnahme dar.<sup>14</sup> Als Betriebseinnahmen sind weiter die reduzierten Vergütungen, die Anlagenbetreiber ab dem Jahr 2009 für selbst erzeugten und sofort verbrauchten Strom erhalten, zu erfassen. Durch die aktuelle EEG-Novelle wird diese Förderung des dezentralen Verbrauchs für Neuanlagen jedoch nicht fortgeführt. Die Bewertung des Direktverbrauchs erfolgt in den entsprechenden Anwendungsfällen mit dem Teilwert gemäß § 6 (1) Nr. 4 EStG. Bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sind dies grundsätzlich die Wiederbeschaffungskosten, die sich durch den Marktpreis bestimmen. Daher kann der Entnahmewert aus Vereinfachungsründen in Anlehnung an den Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers bezogenen Strom geschätzt werden.<sup>15</sup> In diesem Zusammenhang ergibt sich auch die Frage, ob die dezentrale Verwendung des Stroms für private Zwecke eine doppelte Besteuerung auslöst. Denn die reduzierte Vergütung unterliegt als Betriebseinnahme ebenso der Besteuerung wie der gleiche Vorgang in Höhe des Entnahmewertes. Im Unterschied zu sonstigen Privatentnahmen fließt in diesem Sachverhalt jedoch ein Entgelt für die Entnahme zu, das die Besteuerung rechtfertigt.<sup>16</sup> Die Diskussion erübrigt sich für neu installierte PV-Anlagen durch die entsprechende EEG-Änderung zum 01.04.2012, da vielmehr das sogenannte Marktintegrationsmodell eingeführt worden ist. Dieses gewährt die oben aufgeführten Vergütungssätze je nach Anlagenart nur noch für einen bestimmten Anteil

---

<sup>13</sup> Vgl. BMU, Energiewende aktuell, o. S., Internetquelle.

<sup>14</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 138.

<sup>15</sup> Vgl. OFD Niedersachsen, Vfg. vom 17.9.2010, AZ: S 2240 - 160 - St 221/St 222.

<sup>16</sup> Vgl. Fromm/ Lützenberger, PV in steuerrechtlicher Praxis, o. S., Internetquelle.

des erzeugten Solarstroms. Die darüber hinaus gehende Strommenge kann entsprechend selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf angeboten werden. Unter Rentabilitätsgesichtspunkten ist es regelmäßig empfehlenswert nicht nur den vergütungsfreien Anteil Solarstrom selbst zu verbrauchen, sondern den Eigenbedarf soweit als möglich vollständig abzudecken. Der Vorteil ist auf den stetig steigenden Bezugspreis für Strom zurückzuführen. Somit ist es vermutlich zukünftig auch ohne eine Förderung des dezentralen Verbrauchs finanziell vorteilhafter, den Solarstrom selbst zu verwenden und lediglich Überschüsse einzuspeisen.<sup>17</sup> Mithin verbleibt es bei der ertragsteuerlichen Beurteilung der gezahlten Vergütungen als Betriebseinnahmen. Daneben stellt sich die Frage nach der Form der Erfassung im Sinne der Gewinnermittlungsvorschriften, worauf nunmehr eingegangen werden soll.

### **3.2 Gewinnermittlung**

Für Steuerpflichtige, die eine PV-Anlage beispielsweise auf dem Dach ihres privaten Wohnhauses installieren, ergibt sich grundsätzlich keine Buchführungspflicht nach handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften. Eine Kaufmannseigenschaft im Sinne des Handelsgesetzbuches liegt in der Regel ebenso wenig vor wie ein Überschreiten der steuerrechtlich maßgeblichen Umsatz- und Gewinn Grenzen nach § 141 AO. Die Ermittlung des Gewinns mittels Einnahme-Überschuss-Rechnung ist deshalb im Allgemeinen ausreichend.<sup>18</sup> Eine Buchführungspflicht könnte sich allenfalls kraft Rechtsform ergeben. Grundsätzlich stehen auch Betreibern von PV-Anlagen sämtliche Rechtsformen offen, trotz dessen wird die Vielzahl der Anlagen als Einzelunternehmen oder als Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben. Die GbR bietet sich insbesondere für die gemeinsame Errichtung von Ehegatten oder Wohnungseigentümergeinschaften an. Dennoch ergibt sich auch hier regelmäßig keine Verpflichtung zur Führung von Büchern. Anders verhält es sich beispielsweise bei Solarfonds, die häufig als GmbH & Co. KG geführt werden. Die mit der Errichtung einer Kapitalgesellschaft verbundenen laufenden Buchführungs- und Bilanzierungskosten sollten ebenso wie der nicht unwesentliche Gründungsaufwand bei der Wahl der Rechtsform Berücksichtigung finden. Insbesondere bei einem großen Gesellschafterkreis müssen diese Nachteile aber mit der Haftungsbegrenzung abgewogen werden. Da sich die größte Anzahl von PV-Anlagen in Deutschland auf Dächern von Ein- oder Mehrfamilienhäusern befindet, ist die Gründung einer Kapitalgesellschaft jedoch nur in begründeten Ausnahmefällen zweckmäßig. Folglich kommt es auch lediglich in solchen Fällen zu einer Buchführungspflicht.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Vgl. Schanz, Vorteilhaftigkeit von PV-Anlagen, S. 1772.

<sup>18</sup> Vgl. Lehr, Private PV-Anlagen, S. 2660.

<sup>19</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 141 f.

### 3.3 Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil

Für die Erstellung der Gewinnermittlung ist zudem die Unterscheidung, ob es sich bei PV-Anlagen um eigenständige Betriebsvorrichtungen oder um unselbständige Gebäudebestandteile handelt, relevant. Die ertragsteuerliche Wirtschaftsgutqualität der Solaranlagen ist häufiges Tatbestandsmerkmal für Vorschriften zum Betriebsausgabenabzug und für bestimmte steuerliche Förderungen. Hierfür wird regelmäßig auf die Selbständigkeit und Beweglichkeit eines Wirtschaftsguts abgestellt, so dass zunächst eine Differenzierung zwischen dachaufgesetzten und -integrierten Anlagen notwendig erscheint. Dachaufgesetzte Solaranlagen lassen sich unstrittig als Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 68 (2) S. 1 Nr. 2 BewG und gemäß R 7.1 (3) EStR als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter qualifizieren. Die Einordnung dachintegrierter Anlagen ist hingegen ungleich diffiziler. Diese dienen nicht nur zur Stromgewinnung, sondern erfüllen zugleich die Funktionen einer Dachabdeckung und damit auch die eines Gebäudebestandteils. Daher wurde angenommen, dass es sich bei dachintegrierten PV-Anlagen um unselbständige Gebäudebestandteile mit einer Doppelfunktion handelt. Diesbezüglich ist es jedoch zu einer Änderung der Verwaltungsauffassung gekommen. Mit hin gelten jene Anlagen nunmehr als selbständige Wirtschaftsgüter. Entsprechend der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 05.08.2010, AZ: S 2190.1.1 - 1/3 St 32, dienen dachintegrierte Anlagen unmittelbar der Stromerzeugung und somit der Ausübung des Photovoltaikgewerbes. Die Dachfunktion tritt demgegenüber in den Hintergrund, so dass die Solaranlage nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht. Damit handelt es sich bei dachintegrierten Anlagen gemäß R 4.2 (3) S. 1 EStR sowohl um selbständige als auch um bewegliche Wirtschaftsgüter. Die Beweglichkeit begründet sich dadurch, dass diesbezüglich eine gleiche Einordnung wie für Betriebsvorrichtungen vorzunehmen ist. Womit dachintegrierte PV-Anlagen ertragsteuerlich auch dann als beweglich gelten, wenn sie zivil- oder bewertungsrechtlich zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören.<sup>20</sup>

Als Folge der eigenständigen Wirtschaftsgutqualität sind PV-Anlagen im Anlageverzeichnis mit ihren Anschaffungskosten gemäß § 6 (1) Nr. 1 EStG auszuweisen. Bei dachintegrierten Anlagen ist zu beachten, dass lediglich die Kosten der Anlage und etwaige speziell für die Installation notwendige Baumaßnahmen am Dach zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gehören. Aufwendungen für die Dachkonstruktion selbst sind nach wie vor dem Gebäude zuzurechnen und daher keine Grundlage für die AfA-Bemessungsgrundlage der Solaranlage. Der Abschreibungsberechnung wird nunmehr für alle Solaranlagen einheitlich

---

<sup>20</sup> Vgl. Klein/ Wüster, Wirtschaftsgutqualität, S. 3117 f.

eine Nutzungsdauer von zwanzig Jahren zu Grunde gelegt. Dies führt bei linearer Abschreibung gemäß § 7 (1) EStG zu einer jährlichen Aufwandsverbuchung von 5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Für nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.01.2011 angeschaffte PV-Anlagen ist auch die degressive Abschreibung nach § 7 (2) EStG möglich.<sup>21</sup>

### 3.4 Betriebsausgaben

Nicht nur die vorstehend erwähnte Abschreibung der PV-Anlage führt zu einer Aufwandsverbuchung. Denn als Betriebsausgaben sind nach § 4 (4) EStG alle Aufwendungen anzusehen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Hierzu gehören bei PV-Anlagen typischerweise Finanzierungs-, Versicherungskosten und laufende Kosten zur Wartung und Instandhaltung der Anlage. Daneben sind weitere absetzbare Ausgaben wie beispielsweise Beratungskosten, Dachmiete, Bürobedarf oder Fahrtkosten denkbar. Für die vollständige Auflistung der abziehbaren Betriebsausgaben bezogen auf eine PV-Anlage muss jedoch auf den entsprechenden Einzelfall abgestellt werden. Gleichwohl verbleibt als praxisrelevanter Hinweis die Geltendmachung von IHK-Beiträgen. Die Beitragspflicht ergibt sich als Folge des gewerblichen Photovoltaikunternehmens und richtet sich deshalb auch danach, ob eine Gewerbeanmeldung bei der zuständigen Gemeinde notwendig ist.<sup>22</sup> Die Höhe der Beiträge ist dabei vom jeweiligen Bundesland, in dem die Anlage betrieben wird, abhängig. In Niedersachsen kann beispielsweise von einem Freibetrag in Höhe von 5.200 € profitiert werden, während ein solcher Freibetrag in anderen Ländern nicht gewährt wird. Trotz der überschaubaren Beitragshöhe, sollten Betreiber hierauf aufmerksam gemacht werden, da die Zahlungsaufforderung oft unerwartet eingeht.<sup>23</sup> Weitere Bedeutung hat die Geltendmachung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer für die Verwaltung der Solaranlage. Solche Aufwendungen können laut Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19.03.2012, AZ: 3 K 308/11, indes nicht in Abzug gebracht werden. Im Streitfall trug der Kläger vor, für welche konkreten Tätigkeiten er das Zimmer nutzt und machte diesbezüglich entsprechende Zeitangaben. Das Gericht sah für die vom Kläger angeführten Verwaltungstätigkeiten ein häusliches Arbeitszimmer jedoch nicht als erforderlich an, da von einer untergeordneten Bedeutung der zeitlichen Inanspruchnahme des Raums ausgegangen wurde. Eine Geltendmachung von Aufwendungen dieser Art ist damit für Solaranlagenbetreiber im Allgemeinen wenig erfolgsversprechend. Fernerhin wird durch den Rechtsstreit eine enge Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs im Zusammenhang mit PV-Anlagen ersichtlich.

---

<sup>21</sup> Vgl. Klein/ Wüster, Wirtschaftsgutqualität S. 3119.

<sup>22</sup> Für private Anlagenbetreiber sehen einige Gemeinden zwischenzeitlich von einer Anzeigepflicht des Gewerbes nach § 138 (1) AO ab. Hierüber sollten sich Anlagenbauer entsprechend informieren.

<sup>23</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 154.

Von praktischer Relevanz ist zudem die ertragsteuerliche Behandlung von etwaigen Sanierungsaufwendungen für das Dach, auf dem die PV-Anlage installiert werden soll. Hier stellt sich die Frage, ob Sanierungskosten als Herstellungskosten für die PV-Anlage oder als Erhaltungsaufwand für das Gebäude einzustufen sind und folglich bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien unberücksichtigt bleiben. Im Ertragsteuerrecht ist hier auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen. Dieser besteht wie oben ausgeführt weder bei dachintegrierter noch bei -aufgesetzter PV-Anlage mit dem Gebäude. Damit gehört die Dachkonstruktion nicht zu der als selbständige Betriebsvorrichtung zu wertenden Solaranlage, sondern vielmehr zu dem Gebäude. Demgemäß erfolgen auch etwaige Dacherneuerungen bzw. -sanierungen nicht für das künftige Photovoltaikunternehmen. Gehört das sanierungsbedürftige Gebäude hingegen zu einem Betriebsvermögen, sind die Aufwendungen in diesem Rahmen entsprechend abzugsfähig. Zu unterscheiden sind weiter Kosten, die infolge der Installation der Anlage aus statischen Gründen anfallen. So können nach Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung das Verstärken von Sparren oder das Einziehen von Stützbalken als durch den Aufbau der PV-Anlage verursacht angesehen werden.<sup>24</sup> Aufwendungen für die Sanierung eines asbesthaltigen Daches vor Errichtung einer PV-Anlage stellen dagegen keine Betriebsausgaben dar.<sup>25</sup> Die hier dargestellte ertragsteuerliche Abziehbarkeit von Sanierungskosten unterscheidet sich von der umsatzsteuerlichen Wertung, die Gegenstand von Gliederungspunkt 4.3.3 ist.

### **3.5 Investitionsabzug für Photovoltaikanlagen nach § 7g EStG**

Über die bereits aufgeführten Betriebsausgaben hinaus, kann ein Investitionsabzugsbetrag für PV-Anlagen gemäß § 7g EStG gewinnmindernd berücksichtigt werden. Dies ist insbesondere zulässig, da es sich bei PV-Anlagen um selbständige und bewegliche Wirtschaftsgüter handelt. Zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe können danach bereits im Vorfeld einer Investition bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Betriebsausgabe abgezogen werden. Privatpersonen, welche durch den Betrieb einer PV-Anlage erstmals unternehmerisch tätig werden, fehlt es zwangsläufig zum Schluss des der Inbetriebnahme vorangegangenen Wirtschaftsjahres an Betriebsvermögen. Die Inanspruchnahme des § 7g EStG erfordert daher die Erfüllung der in Absatz 1 genannten Anspruchsvoraussetzungen und bedarf allen voran einer hinreichenden Konkretisierung des Investitionsvorhabens. Dies kann in der Regel durch eine verbindliche Bestellung der PV-Anlage ausreichend belegt werden.<sup>26</sup> Die aktuelle Rechtsprechung sieht eine solche verbindliche Bestel-

---

<sup>24</sup> Vgl. FG München, Urteil vom 27.07.2009, AZ: 14 K 595/08.

<sup>25</sup> Vgl. Hessisches FG, Urteil vom 20.01.2011, AZ: 11 K 2735/08.

<sup>26</sup> Vgl. Schanz, Vorteilhaftigkeit von PV-Anlagen, S. 1773.

lung als Nachweis des Tatbestandsmerkmals „beabsichtigt“ im Sinne von § 7g (1) S. 2 Nr. 2 EStG bei noch zu eröffnenden Betrieben jedoch nicht länger als zwingend erforderlich an. So urteilte das Finanzgericht Nürnberg am 28.07.2011, AZ: 7 K 655/10, dass die Absicht eine PV-Anlage in den drei Folgejahren anzuschaffen auch durch Vorlage eines entsprechenden Kostenvoranschlages des Herstellers, eine umfassende Beratung und die Teilnahme an Informationsveranstaltungen durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann. Insbesondere wird im Urteil ausgeführt, dass eine strengere Auslegung der Wirtschaftsförderung als Gesetzeszweck widerspricht. Sodann würde die Steuervergünstigung des § 7g EStG neueröffneten Betrieben, die einer Förderung aufgrund der erschwerten Kapitalbeschaffung besonders bedürfen, verwehrt bleiben. Der BFH bestätigt diese Auffassung und befand ebenso, dass die Investitionsabsicht auch durch andere Indizien als eine verbindliche Bestellung belegt werden kann.<sup>27</sup> Gleichwohl sind Steuerpflichtige auf die Notwendigkeit eines konkreten Nachweises der Investitionsabsicht aufmerksam zu machen, wenn der Abzugsbetrag in Anspruch genommen werden soll.

Darüber hinaus ist weiter festzuhalten, dass § 7g EStG grundsätzlich nicht einschlägig ist, wenn das anzuschaffende Wirtschaftsgut nicht ausschließlich oder fast ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt wird. Folglich würde es zu einer Versagung des Investitionsabzugsbetrages kommen, wenn der erzeugte Strom zu mehr als 10 % für private Zwecke verbraucht wird.<sup>28</sup> Dem tritt jedoch die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 26.03.2012, AZ: S 2183b-42-St226, entgegen und geht auch bei einer mehr als 10 %-igen Verwendung des Stroms für den privaten Bedarf von der Inanspruchnahme des § 7g EStG aus. Als Begründung wird angeführt, dass es auf die spätere Sachentnahme des produzierten Wirtschaftsguts Strom bei der Beurteilung der betrieblichen Nutzung nicht ankäme. Auch wenn durchaus von einer Gesetzeskonformität dieser Auffassung ausgegangen werden kann, bleibt abzuwarten, inwieweit der Einschätzung der OFD Folge geleistet wird.<sup>29</sup> Die Erfüllung des Tatbestandes der Größenkriterien gemäß § 7g (1) S. 2 Nr. 1 EStG sollte der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung hingegen nicht entgegenstehen. Lediglich bei PV-Anlagen, die in einen bestehenden Gewerbebetrieb integriert werden, ist diesbezüglich eine hinreichende Prüfung erforderlich.<sup>30</sup> Alsdann ergibt sich der steuerliche Vorteil - neben dem 40 %-igen Abzugsbetrag - in der Geltendmachung der Sonderabschreibung gemäß § 7g (5) EStG. Diese Sonderabschreibung kann im Anschaffungsjahr der PV-Anlage in Höhe von 20 % der An-

---

<sup>27</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 20.06.2012, AZ: X R 42/11.

<sup>28</sup> Gemäß § 7g (1) S. 2 Nr. 2b EStG und § 7g (5) EStG.

Dies entspricht ferner dem BMF-Schreiben vom 08.05.2009, Rn. 46.

<sup>29</sup> Vgl. Adomat, Direktverbrauch, S. 6.

<sup>30</sup> Vgl. Fromm/ Litzenberger, PV in steuerrechtlicher Praxis, o. S., Internetquelle.

schaffungs- bzw. Herstellungskosten über die reguläre Abschreibung nach § 7 EStG hinaus geltend gemacht werden. In der Folge können im Installationsjahr der Solaranlage bereits 55 %<sup>31</sup> der Anschaffungskosten einkommensmindernd berücksichtigt werden. Diese Steuerminderung kann nunmehr zur Finanzierung der Anlage eingesetzt werden.<sup>32</sup>

### 3.6 Gemeinschaftlich betriebene Photovoltaikanlagen

Häufig werden PV-Anlagen auf Gebäuden installiert, die im Eigentum mehrerer Personen stehen. Hier stellt sich die Frage, ob der Betrieb der Anlage zur Infizierung von anderen Einkünften, allen voran von Vermietungseinkünften einer Personengesellschaft im Sinne von § 15 (3) Nr. 1 EStG, führt. Diesbezüglich hat sich die hessische Finanzverwaltung mit der Verfügung der OFD Frankfurt vom 04.09.2008, AZ: S 2241 A - 110 - St 213, geäußert. Hiernach gilt für Mitunternehmenschaften, die Einkünfte aus der Vermietung eines Gebäudes gemäß § 21 EStG erzielen und daneben gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Solaranlage haben, dass es nur dann zu einer Abfärbung kommt, wenn die Umsätze aus der PV-Anlage im Verhältnis zu den Gesamtumsätzen nicht nur geringfügig sind. Bezüglich der Geringfügigkeitsgrenze kann hilfsweise angenommen werden, dass ein Anteil an den Gesamtumsätzen von 1,25 % noch als unschädlich gewertet wird.<sup>33</sup> Vermögensverwaltende Einkünfte werden sodann nicht in gewerbliche umqualifiziert. Von dieser steuerrechtlichen Problematik sind Erbengemeinschaften und ehelichen Gütergemeinschaften grundsätzlich ausgenommen, da sie keine eigene Rechtsfähigkeit besitzen und somit keine Mitunternehmenschaften begründen können. Die Abfärberegung des § 15 (3) Nr. 1 EStG kommt daher nicht zum Tragen. Erwirtschaftet eine solche Gemeinschaft gewerbliche Einkünfte aus einer PV-Anlage, ist davon auszugehen, dass insoweit konkludent eine GbR gegründet wurde. Dieser ist die Solaranlage zuzuordnen und die GbR ist damit getrennt von der Gemeinschaft zu beurteilen. Für zusammenveranlagte Ehegatten als Gesellschafter der gewerblich geprägten GbR ist die Abgabe einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach § 180 (3) Nr. 2 AO nicht erforderlich.<sup>34</sup> Handlungsbedarf besteht jedoch bei freiberuflichen sowie land- und forstwirtschaftlichen Gemeinschaften. Um die Rechtsfolgen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft zu umgehen, sollten diese die Errichtung der PV-Anlage in einer eigenständigen Gesellschaft vollziehen. Für die Begründung eines solchen eigenständigen Gewerbebetriebes sind insbesondere die Verwaltungs- und Buchhaltungskreise strikt zu trennen. Eine sachliche und wirtschaftliche Verknüpfung zwischen beiden Ge-

<sup>31</sup> Berechnung hierzu siehe Anhang B.

<sup>32</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 151.

<sup>33</sup> So der BFH mit Urteil vom 11.08.1999, AZ: XI R 12/98. Eine genaue Begrenzung des unschädlichen Umsatzanteils kann jedoch nicht benannt werden. Im Einzelfall ist eine hinreichende Prüfung ggf. durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamts notwendig.

<sup>34</sup> Vgl. Lehr, Private PV-Anlagen, S. 2661.

schäftsbetrieben ist daher zu verhindern.<sup>35</sup> Über die Gründung einer gesonderten Gesellschaft für den Betrieb der PV-Anlage hinaus, ergeben sich ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, die nachstehend erläutert werden sollen.

### **3.7 Ertragsteuerliche Gestaltungsempfehlungen**

Insbesondere zu Beginn der gewerblichen Betätigung ist vielfach davon auszugehen, dass der Betrieb der PV-Anlage zu Verlusten führt. Diese durch die Investition bedingten Anfangsverluste können sodann horizontal und vertikal mit anderen Einkünften verrechnet werden. Von einer Einschränkung im Sinne des § 15b EStG ist hier nicht auszugehen, da Anfangsverluste bei allen Immobilieninvestitionen regelmäßig vorkommen. In der Folge kann die steuerliche Bemessungsgrundlage und damit die Steuerzahllast in den betreffenden Veranlagungszeiträumen vermindert werden.<sup>36</sup> Das Steuersparmodell kann bei hohen und mittleren Einkommen bedingt durch den Investitionsabzugsbetrag, die Sonderabschreibung und die lineare bzw. ggf. degressive Abschreibung zu entsprechenden Steuererstattungen führen. Damit wird die Investition in eine Solaranlage für Steuerpflichtige vor allem in Jahren, in welchen hohe außerordentliche Einkünfte nach § 34 EStG erzielt werden, interessant. Die durch außerordentliche Einkünfte, welche sich zum Beispiel aus einer Abfindung wegen des Verlustes des Arbeitsplatzes oder aus einem Veräußerungsgewinn wegen Unternehmensverkauf oder Betriebsaufgabe ergeben können, zu erwartende Steuerzahlung kann durch die Anschaffung einer PV-Anlage kompensiert werden. Die Steuerentlastung wird durch die Fünftelregelung zur Abmilderung der Besteuerung von außerordentlichen Einkünften unterstützt. Damit lässt sich durch die Verrechnung der gewerblichen Verluste aus dem Betrieb der Solaranlage mit anderen positiven und ggf. außerordentlichen Einkünften ein lukratives Steuersparmodell verwirklichen. Gleichzeitig wirkt sich die Einkommensteuerersparnis wiederum positiv als Liquiditätsvorteil aus.<sup>37</sup>

## **4. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung**

### **4.1 Unternehmereigenschaft**

Unter Finanzierungsgesichtspunkten ist zudem die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs von Bedeutung. Umsatzsteuerrechtliche Erwägungen sind daher bereits bei einer Investitionsentscheidung zu berücksichtigen. Um den Vorteil des Vorsteuerabzugs in Anspruch nehmen zu können, muss zunächst die Unternehmereigenschaft des Betreibers im Sinne von § 2 (1) UStG erfüllt sein. Dies ist dann der Fall, wenn der Anlagenbetreiber den Strom ganz oder

---

<sup>35</sup> Vgl. Fromm/ Litzberger, PV in steuerrechtlicher Praxis, o. S., Internetquelle.

<sup>36</sup> Vgl. Fromm, PV-Anlage im steuerlichen Kontext, S. 209.

<sup>37</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 155-159.

zumindest teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das öffentliche Netz einspeist.<sup>38</sup> Durch die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung handelt der private Stromerzeuger wie ein Unternehmer, auch wenn dieser daneben nicht anderweitig unternehmerisch tätig ist. Auf die Höhe der Einnahmen kommt es dabei ebenso wenig an wie auf die leistungsmäßige Auslegung der Anlage. Abschnitt 2.5 (1) UStAE hält daher fest, dass von einer unternehmerischen Tätigkeit immer dann auszugehen ist, wenn die PV-Anlage unmittelbar oder mittelbar mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden ist. Negativ formuliert bedeutet dies, dass eine Unternehmereigenschaft nur dann nicht vorliegt, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist. Dies ist lediglich bei sogenannten Inselanlagen der Fall, denen in der Praxis jedoch eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Damit findet regelmäßig ein Leistungsaustausch zwischen dem Anlagenbetreiber und dem Betreiber des allgemeinen Stromnetzes statt. Dass der Strom insoweit nur an einen Abnehmer geliefert wird, steht der Einspeisung als einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht entgegen. Die übrigen Tatbestandmerkmale einer gewerblichen, selbständigen und nachhaltigen Tätigkeit können auch umsatzsteuerrechtlich unstrittig bejaht werden, so dass bei dem Betrieb der PV-Anlage eine Unternehmereigenschaft gegeben ist.<sup>39</sup>

#### **4.2 Ausgangsumsätze und Stromverwendung für private Zwecke**

Als Folge dieser Unternehmereigenschaft unterliegt die entgeltliche Lieferung von Strom an ein Energieerzeugungsunternehmen als steuerpflichtiger Umsatz der Regelbesteuerung gemäß § 12 (1) UStG. Bemessungsgrundlage ist die durch das EEG festgesetzte Einspeisevergütung, welcher die 19 %-ige Umsatzsteuer hinzuzurechnen ist. Zudem gilt umsatzsteuerlich die Fiktion, dass der gesamte vom Anlagenbetreiber erzeugte Strom an den Netzbetreiber geliefert wird. Dies ist sowohl für den eigenen Verbrauch als auch für den Fall, dass Strom direkt an einen Mieter geliefert wird, anzunehmen. Bei einer solchen Lieferung handelt es sich ebenfalls um einen steuerpflichtigen Umsatz. Dies gilt im Übrigen auch, wenn die Vermietung selbst steuerfrei erfolgen sollte. Die ständige Rechtsprechung hat hingegen entschieden, dass es sich bei der Stromlieferung nicht um eine steuerfreie Nebenleistung handelt. Vielmehr liegt hier eine unselbständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz vor.<sup>40</sup> Der Umsatzbesteuerung unterliegt daneben die Stromverwendung für private Zwecke. Bei diesem Direktverbrauch ist zu berücksichtigen, dass umsatzsteuerlich zwei Lieferungen vorliegen. Soweit der Anlagenbetreiber bei Inanspruchnahme der reduzierten Vergütung nach § 33 (2) EEG Elektrizität dezentral verbraucht, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich um eine

---

<sup>38</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 18.12.2008, AZ: V R 80/07.

<sup>39</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 73-76.

<sup>40</sup> Vgl. ebenda, S. 89.

Rücklieferung des Stroms vom Netzbetreiber an den PV-Anlagenbetreiber.<sup>41</sup> Eine unentgeltliche Wertabgabe hinsichtlich des dezentralen Verbrauchs liegt folglich nicht vor. Lediglich bei Inselanlagen kommt § 3 (1b) Nr. 1 UStG zur Anwendung, da es bei diesen Anlagen zu keiner Einspeisung in das öffentliche Netz kommt und nur die Stromversorgung eines Gebäudes gesichert wird.<sup>42</sup> Die Entnahme ist daher im Regelfall vielmehr mit dem Differenzbetrag zwischen der regulären Vergütung nach § 33 (1) Nr. 1 EEG und der reduzierten Vergütung nach § 33 (2) EEG der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Der so ermittelte Umsatzsteuerbetrag stellt die nicht abzugsfähige Vorsteuer aus der Rücklieferung dar und ist entsprechend erfolgsneutral zu erfassen.<sup>43</sup> Diese Berechnung obliegt dem Anlagenbetreiber, während die Abrechnung über den gelieferten Strom durch den Netzbetreiber mittels Gutschrift erfolgt. Die nach § 14 (2) S. 2 UStG zulässige Abrechnungsart bietet dem PV-Anlagenbetreiber den Vorteil des geringen bürokratischen Aufwandes und erklärt die Notwendigkeit der Mitteilung der Steuernummer an den Netzbetreiber zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit. Sobald dem Anlagenbetreiber die Steuernummer für das Photovoltaikgewerbe von der Finanzverwaltung mitgeteilt wird, ist diese an den Netzbetreiber weiterzuleiten. Das Energieversorgungsunternehmen kann nur dann eine ordnungsgemäße Gutschrift über den gelieferten Strom erstellen, wenn die Abrechnung die Steuernummer des leistenden Unternehmers nach § 14 (4) S.1 Nr. 2 UStG enthält.<sup>44</sup> Die steuerpflichtigen Umsätze, welche in der Gutschrift ausgewiesen werden, sind sodann in einer monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung dem Finanzamt elektronisch zu übermitteln. Erst im dritten Jahr nach Beginn der Tätigkeit kann auf eine vierteljährliche Voranmeldung bzw. jährliche Abgabe der Umsatzsteuererklärung umgestellt werden.<sup>45</sup> Für eine zutreffende Voranmeldung ist obendrein die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern notwendig. Die Voraussetzungen und Besonderheiten des Vorsteuerabzugs sind Gegenstand der nachstehenden Betrachtung.

### **4.3 Vorsteuerabzug**

#### **4.3.1 Zuordnung zum Unternehmensvermögen**

Gleichwohl könnte regelmäßig eine Umsatzbesteuerung der Ausgangsumsätze und des dezentralen Verbrauchs umgangen werden, indem es zu einer Anwendung der Kleinunternehmerregelung kommt. Grundsätzlich erfüllen Betreiber von PV-Anlagen die Voraussetzungen des § 19 UStG und könnten von dieser Vereinfachungsregelung Gebrauch machen. Als Kleinunternehmer müsste keine Umsatzsteuer in den Rechnungen ausgewiesen werden und

<sup>41</sup> Vgl. BMF, Schreiben vom 01.04.2009, AZ: IV B 8 S 7124/07/10002, S. 2.

<sup>42</sup> Vgl. Fromm/ Litzenger, PV in steuerrechtlicher Praxis, o. S., Internetquelle.

<sup>43</sup> Vgl. Adomat, Direktverbrauch, S. 5 f.

<sup>44</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 73.

<sup>45</sup> Vgl. § 18 (2) UStG. Gemäß § 18 (2) S. 4 UStG ist eine monatliche Umsatzsteuervoranmeldung bei Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit im laufenden und im folgenden Jahr verpflichtend.

es käme folglich auch zu keiner Abführung an das Finanzamt. Dennoch empfiehlt es sich regelmäßig den erhöhten Verwaltungsaufwand durch die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuerjahreserklärung zu übernehmen. Der bereits erwähnte Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen und allen voran aus der Anschaffung der Solaranlage wird erst durch eine Option zur Regelbesteuerung möglich. Gleichzeitig ist zu erwähnen, dass die abzuführende Umsatzsteuer für den PV-Anlagenbetreiber keine finanzielle Mehrbelastung darstellt. Vielmehr wird diese wie oben angeführt auf den Nettovergütungsbetrag, der sich aus den Vorschriften des EEG ergibt, aufgeschlagen. Lediglich der über die Vergütung hinausgehende Umsatzsteuerbetrag ist an die Finanzbehörde abzuführen und kann nicht vom Betreiber einbehalten werden.<sup>46</sup> Um nunmehr den Vorteil der Kleinunternehmerregelung zu generieren, ist neben der Option nach 19 (2) UStG eine Zuordnung der PV-Anlage zum Unternehmensvermögen notwendig. Grundsätzlich kann eine Solaranlage dem Unternehmen zugewiesen werden, da mit ihr regelmäßig mindestens 10 % der erzeugten Strommenge an einen Abnehmer geliefert werden.<sup>47</sup> Wird, wie in der Praxis durchaus noch üblich, der gesamte Strom ins Netz eingespeist und erhält der Betreiber für die gesamte Menge eine Vergütung, ist die PV-Anlage zwingendes Unternehmensvermögen. Zwar ist auch eine teilweise Zuordnung möglich, doch würde in diesem Fall auch nur der anteilige Vorsteuerabzug gewährt werden.<sup>48</sup> Von Bedeutung ist außerdem, dass der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage eine zeitnahe Zuordnung zum Unternehmensvermögen voraussetzt. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in der Umsatzsteuervoranmeldung ist dabei als ausreichendes Indiz für die Zeitnähe anzusehen.<sup>49</sup> Auch eine Angabe in der Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgt noch rechtzeitig. Mit Urteil vom 11.4.2008 hat der BFH, AZ: V R 10/07, den Vorsteuerabzug im Streitfall jedoch versagt, weil die Abgabe der Umsatzsteuererklärung fünf Jahre nach Anschaffung das Kriterium der zeitnahen Zuweisung nicht mehr erfüllt. Um eine sofortige und objektive Zuordnung zu gewährleisten, sollte neben der Aufnahme der PV-Anlage in die unternehmerische Buchführung eine unverzügliche Umsatzsteuervoranmeldung etwaiger Rechtsunsicherheit abhelfen.<sup>50</sup>

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob andere Gegenstände wie beispielsweise ein PC oder Schreibtisch dem Photovoltaikunternehmen zugeordnet werden können. Auch hierbei ist es entscheidend, dass dem Finanzamt zumindest eine 10 %-ige unternehmerische Nutzung dargelegt werden kann. Entsprechende Aufzeichnungen zur Dauer bzw. zum Umfang der Nut-

---

<sup>46</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 77-79.

<sup>47</sup> Gemäß § 15 (1) S. 2 UStG ist ein Vorsteuerabzug zu versagen, wenn der erworbene Gegenstand zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt wird.

<sup>48</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 84.

<sup>49</sup> Vgl. Lehr, Private PV-Anlagen, S. 2663.

<sup>50</sup> Vgl. Fromm, PV-Anlage im steuerlichen Kontext, S. 209.

zung sollten daher von Beginn an geführt werden. In diesem Zusammenhang ist besonders relevant, inwiefern das gesamte Gebäude, auf dem die PV-Anlage errichtet wird, zum Unternehmensvermögen gehören kann.<sup>51</sup> Diesbezüglich wird nachstehend erläutert, ob die PV-Anlage umsatzsteuerrechtlich als Bestandteil des Gebäudes anzusehen ist. Denn nur wenn dies zu bejahen wäre, käme auch eine Zuordnung in Betracht.

#### **4.3.2 Umsatzsteuerliche Bestandteilsqualifikation**

Die umsatzsteuerliche Bestandteilsqualifikation wurde insbesondere durch die Rechtsprechung geprägt und hat entsprechend der ertragsteuerlichen Sichtweise in jüngster Vergangenheit eine zentrale Wendung genommen. So waren bei dachaufgesetzten Anlagen die Voraussetzungen der Bestandteilsqualifikation bereits vor der neusten Rechtsprechung nicht erfüllt, da es ihnen durch die Installation schlechterdings an dem Verlust der körperlichen und wirtschaftlichen Eigenart fehlt. Die dachaufgesetzte PV-Anlage bleibt somit stets ein selbständiger Bestandteil des Gebäudes und folglich kam ihr immer schon eine eigene umsatzsteuerliche Behandlung zu.<sup>52</sup> Anders verhielt es sich bei den dachintegrierten Anlagen. Die Annahme, dass es sich bei ihnen um Gebäudebestandteile handelt, führte in der Praxis zu einer weiten Verbreitung der Idee des sogenannten Seeling-Modells.<sup>53</sup> Hiernach soll durch eine gewerblich genutzte PV-Anlage auf dem Dach eines ansonsten privat genutzten Gebäudes der Vorsteuerabzug für das gesamte Gebäude erreicht werden, sofern die unternehmerische Nutzung des Gebäudes mindestens 10 % beträgt oder die Aufwendungen für die PV-Anlage mindestens 10 % der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausmachen. Dem hierdurch generierbaren Steuervorteil, steht nunmehr die Auffassung der Finanzverwaltung entgegen. Es ist demnach bei einer dachintegrierten PV-Anlage nicht länger von einem Gebäudebestandteil auszugehen, weil auch diese ihre wirtschaftliche Eigenart behält. Eine umsatzsteuerrechtliche Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmensvermögen kommt damit nicht in Betracht, so dass ein vollständiger Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des ansonsten privat genutzten Gebäudes unterbleiben muss.<sup>54</sup> Um der Anwendung des Seeling-Modells in Gänze zu widersprechen, hat der

---

<sup>51</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 84.

<sup>52</sup> Vgl. Fromm, PV-Anlage im steuerlichen Kontext, S. 209.

<sup>53</sup> Bezugnehmend auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Seeling (EuGH, Urteil vom 08.05.2003, AZ: C-269/00). Hiernach hat der Unternehmer die Möglichkeit, ein teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutztes Gebäude insgesamt dem Unternehmen zuzuordnen (sofern die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt) und die auf das Gebäude insgesamt – einschließlich des private genutzten Teils – entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen (§ 15 (1) S. 2 UStG). Im Gegenzug muss der Unternehmer dann die private Verwendung als unentgeltliche Wertabgabe versteuern (§ 3 (9a) S. 1 Nr. 1 UStG). Es verbleibt jedoch ein Liquiditätsvorteil. Mit der Einführung des § 15 (1b) UStG zum 01.01.2011 ist die Anwendung dieses Seeling-Modells für gemischt genutzte Objekte, die nach dem 01.01.2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, nicht länger zulässig.

<sup>54</sup> Vgl. Obermair, Umsatzsteuerlicher Bestandteilsbegriff, S. 935.

Gesetzgeber ab dem 01.01.2011 den Absatz 1b in § 15 UStG eingefügt. Eine Geltendmachung des gesamten Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des ansonsten privat genutzten Gebäudes bzw. Daches ist bei der Errichtung einer PV-Anlage folglich auch hiernach nicht länger möglich.<sup>55</sup> Die geschilderte Beurteilung kann insoweit kritisch gesehen werden, als dass einer dachintegrierten PV-Anlage aus bewertungsrechtlicher und grunderwerbsteuerlicher Sicht weiterhin eine Gebäudefunktion als Dachersatz zukommt. Die fiskalischen Erwägungen, welche dieser Einschätzung zu Grunde liegen, werden im Falle einer Veräußerung ersichtlich.<sup>56</sup> Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass es somit auch umsatzsteuerlich auf eine Bestandteilsqualifikation nicht länger ankommt.<sup>57</sup>

### **4.3.3 Aktuelle Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei der Neuerrichtung oder Sanierung von Gebäuden bzw. Dachflächen**

Vielmehr stellt die aktuelle Rechtsprechung bei der Frage nach einer Zuordnung zum Unternehmensvermögen und eines etwaigen Vorsteuerabzuges auf andere Grundsätze ab. Der BFH legt als neue Sichtweise für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen einen Umsatzschlüssel auf Basis fiktiver Vermietungsumsätze zu Grunde. Dabei wird die erzielbare Miete für die Dachfläche der PV-Anlage der erzielbaren Miete für das Gebäude gegenübergestellt. Ergibt sich aus dieser Verhältnisrechnung ein Wert ab 10 % für die Photovoltaikfläche, ist eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen zulässig. Diese vom BFH neu geklärte Grundsatzfrage wird aber faktisch lediglich für bis zum 31.12.2010 errichtete oder erworbene Objekte relevant sein, da wie bereits erläutert der neu eingeführte § 15 (1b) UStG den Vorsteuerabzug auf den Anteil der unternehmerischen Nutzung beschränkt. Dies erfolgt sodann unabhängig von der Frage der Zuordnung zum Unternehmensvermögen.<sup>58</sup>

Bei der Errichtung von PV-Anlagen auf Dachflächen werden oftmals zugleich umfassende Sanierungsarbeiten am Dach vorgenommen. Für diese Dachsanierungen gilt grundsätzlich, dass sie dem Gebäude zuzuordnen sind. Folglich ist ein Vorsteuerabzug aus den Arbeiten am Dach nur möglich, wenn das Gebäude dem Unternehmensvermögen bereits aus anderen Gründen zugeordnet werden konnte. Von dem Abzugsverbot ausgenommen sind jedoch Sanierungsarbeiten, die ausschließlich im Zuge der Montage einer PV-Anlage erfolgen. Insofern folgt die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Aufwendungen der ertragsteuerlichen Sichtweise. So ermöglichen beispielsweise Aufwendungen für Dachverstärkungen oder Stützbalken, welche aus statischen Gründen getätigt werden und damit unmittelbar der Er-

---

<sup>55</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 84 f.

<sup>56</sup> Siehe hierzu Gliederungspunkt 7.1.

<sup>57</sup> Vgl. Lehr, Private PV-Anlagen, S. 2665.

<sup>58</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 85.

richtung der PV-Anlage dienen, eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen. Maßgeblich für diesbezüglich ergangene FG-Entscheidungen ist, dass die notwendigen Dachsanierungsarbeiten in einem objektiven und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Stromgewinnung durch die Solaranlage stehen müssen. Dies belegen auch die nachfolgend dargestellten Urteile des Finanzgerichts und des Bundesfinanzhofes. Die Rechtsprechung dient dabei als Anhaltspunkt für eine etwaige Gewährung des Vorsteuerabzuges im jeweiligen Anwendungsfall.<sup>59</sup> In diesem Sinne hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz am 22.09.2011 bezüglich notwendiger Sanierungen aufgrund einer asbesthaltigen Dachfläche entschieden, dass die Erneuerung nur deshalb erfolgte, damit eine PV-Anlage aus umweltschutzrechtlichen Gründen installiert werden konnte. Die bisherige Dacheindeckung war im Streitfall asbesthaltig und daher für Montagearbeiten nicht zugelassen. Ein objektiv erkennbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Installation der Solaranlage lag folglich vor, weil die Sanierung zwingende Voraussetzung vor einer Montage darstellte. Gleichwohl war das Dach an sich noch nicht erneuerungsbedürftig, so dass die Vorsteuern aus der Neueindeckung der Dachfläche als abzugsfähig gewertet wurden. Die Finanzverwaltung akzeptiert diese Entscheidung jedoch noch nicht und hat Revision beim BFH erhoben. Es empfiehlt sich daher im betreffenden Einzelfall Einspruch unter Bezugnahme auf das anhängige Verfahren einzulegen, um so zu vermeiden, dass ein möglicher Vorsteuerabzug verlustig geht.<sup>60</sup>

Von Bedeutung sind darüber hinaus drei Grundsatzurteile, die der BFH mit Datum vom 19.07.2011 gefällt hat. Diese haben den Vorsteuerabzug im Herstellungs- und im Sanierungsfall zum Gegenstand, ohne dass hier eine Asbestbelastung vorliegt. Im Grundsatz erkennen die Urteile einen Vorsteuerabzug an, wobei wiederum hervorgehoben wird, dass die Herstellung bzw. Sanierung dem unternehmerischen Betrieb der PV-Anlage zugeordnet werden muss. Nunmehr erfolgt diese Zuordnung nach den bereits genannten fiktiven Vermietungsumsätzen. Von einem in der Vergangenheit üblicherweise angewandten Flächenschlüssel wurde dabei abgesehen. Bei diesem Flächenschlüssel wurde beispielsweise angenommen, dass die Vorsteuern aus einer Dachsanierung zu 50 % geltend gemacht werden konnten, wenn das gesamte Dach neu eingedeckt und anschließend auf der Hälfte der Dachfläche eine PV-Anlage errichtet wurde. Ein solches Vorgehen scheint nicht länger sachgerecht, so dass nun ermittelt werden muss, welcher Umsatz aus einer fiktiven Dachvermietung an einen Dritten zum Betrieb einer PV-Anlage und aus der Vermietung des Gebäudes im Übrigen erzielt werden kann. Hinsichtlich der notwendigen 10 %-Grenze für die unternehmerische Nutzung kann der Umsatzschlüssel in vielen Fällen zu einer Versagung des Vorsteu-

---

<sup>59</sup> Vgl. Fromm/ Litzenger, PV in steuerrechtlicher Praxis, o. S., Internetquelle.

<sup>60</sup> Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22.09.2011, AZ: 6 K 1963/11. Revision beim BFH, AZ: XI R 10/11.

erabzugs aus der Dachsanierung führen. In den drei Entscheidungen des BFH wird folglich der anteilige Vorsteuerabzug bezogen auf die unternehmerische, anhand eines Umsatzschlüssels ermittelte, Nutzung gewährt. Den Urteilen liegen dabei folgende Sachverhalte zu Grunde:

- In dem Verfahren mit dem Aktzeichen XI R 29/09 wurde ein Schuppen neu errichtet. Auf dem Dach wurde eine PV-Anlage installiert, ansonsten blieb der Schuppen jedoch ungenutzt. In diesem Herstellungsfall kam der BFH zum Ergebnis, dass der Vorsteuerabzug teilweise beansprucht werden kann. Der Vorsteuerabzug ist bezogen auf den unternehmerischen Teil des Gebäudes zulässig, sofern dieser mindestens 10 % der Gesamtnutzung beträgt. Es erfolgte sodann eine Aufteilung nach dem fiktiven Vermietungsumsatz.
- Gleiches gilt für die Neuerrichtung eines Carports, auf dem eine Solaranlage installiert wurde. Im Übrigen wurde der Carport zum Unterstellen eines privat genutzten Pkw verwendet. Das Urteil, Aktenzeichen XI R 21/10, gewährte den vollen Vorsteuerabzug, weil auf Basis eines fiktiven Vermietungsumsatzes eine mehr als 10 %-ige unternehmerische Nutzung nachgewiesen werden konnte. Dahingegen zieht die Geltendmachung der Vorsteuern die Versteuerung der privaten Verwendung des Carports als unentgeltliche Wertabgabe nach sich. Diese Lösung bezieht sich allerdings auf Altfälle und ist durch die Gesetzesänderung des § 15 (1b) UStG zum 01.01.2011 nicht länger zulässig. Seither bleibt der Vorsteuerabzug lediglich im Umfang der unternehmerischen Nutzung möglich.
- Auf einen Sanierungsfall geht das Grundsatzverfahren mit Aktenzeichen XI R 29/10 ein. Hier wurde das Dach einer im Jahr 1920 errichteten und im Übrigen nicht genutzten Scheune insgesamt neu eingedeckt. Anschließend ist auf der Südhälfte des Daches eine PV-Anlage installiert worden. Auch in diesem Streitfall wurde abermals ein anteiliger Abzug der Vorsteuern unter Zugrundelegung eines Umsatzschlüssels gewährt.

Mit Urteil vom 14.03.2012, AZ: XI R 26/11, hat der BFH die Vorsteueraufteilung anhand eines Umsatzschlüssels nochmals bestätigt. Ob eine solche Aufteilung zwingend ist, bleibt jedoch umstritten. Trotz dessen akzeptiert nun auch die Finanzverwaltung die geänderte Rechtsprechung, so dass diese Grundsätze auch in weiteren noch offenen Fällen anzuwenden sind. Die wertmäßig objektiv richtige Bestimmung des Vermietungsumsatzes wird in der Praxis aber unweigerlich auf Schwierigkeiten stoßen. Bis zu einer Verfestigung der Rechtsprechung sollte daher die Ermittlung des Aufteilungsschlüssels für den Streitfall mit der Finanzverwaltung sorgfältig dokumentiert werden.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 85-88.

#### **4.3.4 Vorsteuerberichtigung**

Ändern sich die Nutzungsverhältnisse, die der Aufteilung des Vorsteuerabzugs zu Grunde gelegt wurden, ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Hierzu kann es insbesondere dann kommen, wenn ein Unternehmer bei der Errichtung der PV-Anlage auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet hat und zu einem späteren Zeitpunkt wieder zu dieser Regelung übergeht. Darüber hinaus ist ein Berichtigungsfall denkbar, wenn ein steuerfreier Grundstückskauf eintritt und auf dem Gebäude eine PV-Anlage installiert ist. Für die Anlage konnte aufgrund der damit erzielten steuerpflichtigen Umsätze zunächst die Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Mit dem Verkauf wird möglicherweise ein steuerfreier Schlussumsatz erzielt, welcher einem Vorsteuerabzug alsdann entgegensteht.<sup>62</sup> Beim Vorliegen solcher Fallvarianten hat die OFD Frankfurt am Main mit der Verfügung vom 07.03.2012 aktuell Stellung zu einem Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG genommen. Dieser beträgt für PV-Anlagen, die auf dem Dach eines Gebäudes installiert sind, fünf Jahre ab der erstmaligen Verwendung. Dies ist auf die Argumentation zurückzuführen, dass Auf-Dach-Anlagen regelmäßig nicht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören. Lediglich in Ausnahmefällen kann bei Solaranlagen ein wesentlicher Gebäudebestandteil nach § 94 (2) BGB angenommen werden. Dies ist für dachintegrierte Anlagen mit ihrer Doppelfunktion als Dachdeckungsersatz zutreffend, so dass hier ein zehnjähriger Berichtigungszeitraum gilt.<sup>63</sup> Die Rechtsprechung weicht für Fragen der Vorsteuerberichtigung von der oben dargelegten umsatzsteuerlichen Bestandteilsqualifikation ab. Somit kommt die ansonsten umsatzsteuerlich selbständige Beurteilung der dachintegrierten PV-Anlage hier nicht in Betracht. Auch diese Rechtsauffassung spiegelt die zugrundeliegenden fiskalpolitischen Erwägungen wieder. Die uneinheitlichen steuerlichen Beurteilungen erschweren damit die praktische Umsetzung und lassen diesbezüglich Kritik zu.

### **5. Verpachtung von Dachflächen an einen Photovoltaikanlagenbetreiber**

#### **5.1 Ertragsteuerliche Beurteilung**

Die Errichtung einer PV-Anlage setzt das Vorhandensein ausreichender Flächen für die Installation voraus. Neben der Installation auf Dächern können spezielle Solaranlagen auch auf Freiflächen aufgebaut werden. Mangelt es dem potenziellen Anlagenbetreiber an solchen in seinem Eigentum stehenden Flächen, ist eine entsprechende Pacht möglich. Solche Verpachtungen des Grundstückseigentümers an den PV-Anlagenbetreiber haben sich in der Praxis etabliert, da sich hieraus für beide Parteien Vorteile ergeben. Der Grundstücks- bzw. Gebäu-

<sup>62</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 119.

<sup>63</sup> Vgl. OFD Frankfurt am Main, Vfg. vom 07.03.2012, AZ: S 7316 A – 2 – St 128.

deeeigentümer kann Flächen verpachten, die für ihn andernfalls eventuell nicht wirtschaftlich nutzbar wären. Hieraus erzielt der Eigentümer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG und der sich ergebene Überschuss unterliegt in der Folge der Einkommensbesteuerung. Der Anlagenbetreiber ist seinerseits in die Lage versetzt, Vergütungsansprüche für den erzeugten und eingespeisten Strom zu erzielen. Damit kommt es bei ihm zu gewerblichen Einkünften, wobei die Pacht aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar sind und den steuerlichen Gewinn entsprechend mindern. Den Pachtzins hat der PV-Anlagenbetreiber bei einer Rentabilitätsbetrachtung der geplanten Investition entsprechend zu berücksichtigen. Dennoch hat sich in der Vergangenheit eine finanzielle Vorteilhaftigkeit trotz notwendiger Pachtung der Aufstellungsfläche ergeben. Durch die stetig sinkenden Vergütungssätze muss diesem Gesichtspunkt bei künftigen Pachtverhältnissen besondere Aufmerksamkeit geschuldet werden. Ob das Pachten von Aufstellungsflächen weiterhin wirtschaftlich lohnenswert ist, muss sodann im Einzelfall geprüft werden. Neben diesen ertragsteuerlichen Aspekten, ist das Pachtverhältnis zudem umsatzsteuerlich zu beurteilen.<sup>64</sup>

## 5.2 Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung

Zunächst ist auszuführen, dass die Vermietung der Aufstellungsfläche an den Betreiber einer PV-Anlage umsatzsteuerrechtlich eine nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung darstellt. Soll bei einer solchen Dachvermietung auf die Steuerbefreiung verzichtet werden, sind die Voraussetzungen des § 9 (1) und (2) UStG zu erfüllen.<sup>65</sup> Da die Unternehmereigenschaft und die Vorsteuerabzugsberechtigung des Anlagenbetreibers wie oben gesehen vorliegen, ist eine Option zur Regelbesteuerung möglich und zweckmäßig. Insbesondere vor dem Hintergrund einer etwaigen Vorsteuerabzugsmöglichkeit aus Dachsanierungsaufwendungen, sollte hiervon Gebrauch gemacht werden.

Nicht selten werden zwischen den Parteien zudem Vereinbarungen dahingehend getroffen, dass die Verpachtung des Daches gegen die Kostenübernahme der Dachsanierung stattfindet. Insoweit liegt ein tauschähnlicher Umsatz im Sinne von § 3 (12) UStG vor, da die Gestattung der Dachnutzung gegen Werklieferung in Form der Dachsanierung und etwaiger zusätzlicher Baraufgabe erfolgt. Hieraus ergibt sich, dass das Gewerk der Dachsanierung in der Regel sofort in das Eigentum des Grundstückseigentümers übergeht. Der PV-Anlagenbetreiber stellt diesem die Sanierung gemäß § 14 (2) S. 1 Nr. 1 UStG in Rechnung und kann seinerseits den Vorsteuerabzug aus der Dacherneuerung geltend machen. Sofern die Dachüberlassung ausnahmsweise unentgeltlich erfolgt, ist die Weiterlieferung der Dachsanierung

<sup>64</sup> Vgl. Maslaton, Recht der Photovoltaik, S. 162.

<sup>65</sup> Vgl. Schneider, PV-Anlage, o. S.

an den Gebäudeeigentümer als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 (1b) UStG zu erfassen. Bei dem Eigentümer des Gebäudes ergibt sich als Folge der genannten Werklieferung, dass diese unmittelbar in das Gebäude und nicht etwa in das Unternehmen der Dachverpachtung eingeht. Für die Frage, ob der Eigentümer aus der Sanierung einen Vorsteuerabzug geltend machen kann, kommt es auf eine unternehmerische Nutzung an. Wird das Gebäude lediglich für private Zwecke genutzt, ist ein Vorsteuerabzug zu versagen. Darüber hinaus ist zu erwähnen, dass bei einem Verzicht auf die Steuerfreiheit der Dachverpachtung durch den Gebäudeeigentümer, eine Besteuerung der erhaltenen Werklieferung erfolgt. Nach § 13 (1) Nr. 1a S. 4 UStG hat der Eigentümer diese im Zeitpunkt der Ausführung als Anzahlung für die noch nicht erbrachte Dachverpachtung der Umsatzsteuer zu unterwerfen.<sup>66</sup> Auch diese Besonderheit der Dachverpachtung gegen Übernahme der Sanierung ist, sofern zutreffend, bei der zivilrechtlichen Gestaltung des Pachtvertrages zu berücksichtigen.

### 5.3 Zivilrechtliche Ausgestaltung der Pachtverträge

Die gesetzliche Regelung des Pachtvertragsrechts der §§ 581 ff. BGB bedürfen der vertraglichen Konkretisierung, die sich an den jeweiligen Parteiinteressen orientiert. In der Praxis werden dennoch häufig Standardpachtverträge verwendet, welche dieser Erfordernis regelmäßig nicht gerecht werden. Insbesondere unter Berücksichtigung der Investitionssumme und der notwendig langen Vertragslaufzeit, gilt es den Pachtvertrag sehr konkret und individuell am Einzelfall ausgerichtet zu gestalten. Daher ist eine ausdrückliche vertragliche Bezugnahme auf den Zustand, die Lage und Nutzung des Gebäudes oder Grundstücks von zentraler Bedeutung. Es ergeben sich somit nachfolgende Regelungsgegenstände als spezielle Anforderungen an Pachtverträge für Zwecke der Errichtung einer PV-Anlage:<sup>67</sup>

- Vergütungsregelung: Es empfiehlt sich hier ein Pachtzins, der einem prozentualen Anteil an der jeweiligen Einspeisevergütung ausmacht. Damit kann der Anlagenbetreiber sein wirtschaftliches Risiko mindern und der Verpächter hat gleichzeitig die Möglichkeit unmittelbar von Effektivitätssteigerungen der PV-Anlage zu profitieren. Darüber hinaus wird das persönliche Interesse des Verpächters an einer möglichst gewinnbringenden Arbeitsweise der Anlage dazu führen, dass dieser gute Arbeitsumstände gewährleistet und Beeinträchtigungen unterlässt.<sup>68</sup>
- Durchführung von Reparaturen an der PV-Anlage: Die Berechtigung des Anlagenbetreibers notwendige Reparaturen an der Solaranlage durchzuführen, sollte ebenfalls schriftlich fixiert werden. Um jederzeit Zugang zur Anlage zu haben, kann beim Grundbuchein-

<sup>66</sup> Vgl. LfSt Bayern, Vfg. vom 17.08.2011, AZ: S 7168.1.1-4/6 St33.

<sup>67</sup> Vgl. Maslaton, Recht der Photovoltaik, S. 167.

<sup>68</sup> Vgl. ebenda, S. 167 f.

trag zudem ein Wegerecht berücksichtigt werden.<sup>69</sup> Der Verpächter hat diesen Zugang sodann entsprechend zu dulden und zu ermöglichen. Gleichzeitig ist der Verpächter vertraglich zu verpflichten alle in seiner Macht stehenden Beeinträchtigungen der PV-Anlage zu vermeiden. Dazu gehört auch das Verbot höhere Gebäude zu errichten, die zu einer Verschattung der Anlage führen würden. Aus dem gleichen Grund ergibt sich beispielsweise der Anspruch Bäume auf dem Grundstück klein zu halten.<sup>70</sup>

- Haftung: Hier stellt sich die Frage nach einer Haftung bei Schäden am Dach. Sofern die Schäden auf eine fehlerhafte Montage zurückzuführen sind, haftet der Dachpächter. Dieser kann seinerseits ggf. das Montageunternehmen innerhalb der Gewährleistungsfrist haftbar machen. Es sollte dennoch in jedem Fall eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen werden. Auch der Gebäudeeigentümer muss die Installation der PV-Anlage seinem Gebäudeversicherer mitteilen, damit eine etwaige Vertragsanpassung erfolgen kann. Andernfalls verweigert der Versicherer im Schadensfall unter Umständen die Leistung.<sup>71</sup>
- Veräußerungsrecht des Anlagenbetreibers: Bereits bei Vertragsabschluss sollte diese Möglichkeit als Option aufgenommen werden. Die Anlagenveräußerung von der Bedingung einer Übernahme des Pachtverhältnisses abhängig zu machen und etwaige Verstöße hiergegen mittels einer Vertragsstrafe zu sanktionieren, wäre zweckmäßig.<sup>72</sup>
- Eigentumssicherung: Besondere Vorkehrung kann weiterhin die Sicherung des Eigentums des Anlagenbetreibers erfordern. Insofern sind die §§ 94, 946 BGB zu berücksichtigen, wonach wesentliche Bestandteile eines Grundstücks oder Gebäudes eigentumsrechtlich automatisch dem Grundstück zugeschlagen werden. Im Einzelfall wäre durchaus denkbar, dass die PV-Anlage zivilrechtlich als wesentlicher Bestandteil entsprechend der gesetzlichen Definition zu beurteilen wäre, wodurch der Anlagenbetreiber kraft Gesetz sein Eigentum an den Verpächter verlieren würde. Allerdings sieht das Gesetz vom Grundsatz des einheitlichen Eigentums eine Ausnahme vor, sofern die eingebrachte Sache lediglich zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundstück bzw. Gebäude verbunden wird. Ein solcher Scheinbestandteil bleibt eigentumsrechtlich selbstständig und sichert daher das Eigentum des Anlagenbetreibers an der Solaranlage. Es bleibt folglich empfehlenswert, im Vertrag ausführlich hervorzuheben, dass die Anlage nur vorübergehend für die Dauer des gesetzlichen Vergütungsanspruchs mit dem Gebäude verbunden ist.<sup>73</sup>
- Veräußerung der gepachteten Fläche: Bei einer Veräußerung der gepachteten Fläche durch den Verpächter tritt der Erwerber kraft Gesetz in die Rechte und Pflichten des

<sup>69</sup> Vgl. Seltmann, Solarstrom vom Dach, S. 98.

<sup>70</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 181.

<sup>71</sup> Vgl. Seltmann, Solarstrom vom Dach, S. 98, 100.

<sup>72</sup> Vgl. Maslaton, Recht der Photovoltaik, S. 169.

<sup>73</sup> Vgl. ebenda, S. 169 f.

Pachtverhältnisses ein. Damit ist sichergestellt, dass die Anlage auch nach der Veräußerung weiter betrieben werden kann. Gleichwohl ermöglicht eine zusätzliche schriftliche Niederlegung, Unklarheiten und Streitigkeiten vorzubeugen.<sup>74</sup>

- Zwangsversteigerung: Anders verhält es sich im Fall einer späteren Zwangsversteigerung des Pachtgrundstücks. Hier ist der Anlagenbetreiber durch den schuldrechtlichen Pachtvertrag nicht hinreichend geschützt, da dem Ersteigerer ein Sonderkündigungsrecht nach § 57a ZVG zusteht. Dieser ist demnach berechtigt, den Pachtvertrag ohne besonderen Grund zu kündigen. Um dem entgegenzuwirken, ist eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit für den Anlagenbetreiber in das Grundbuch einzutragen. Eine entsprechende Verpflichtung zur Eintragung und Sicherung durch eine Vormerkung sollte demgemäß im Vertrag vereinbart werden. Gleichzeitig ist sicherzustellen, dass der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit keine dinglichen Rechte im Rang vorgehen. Andernfalls würden die im Grundbuch nachfolgenden Rechte gelöscht, so dass mit eventuellen vorrangig Berechtigten eine Rangrücktrittserklärung notariell vereinbart werden sollte. Dieser dürften die vorrangig Berechtigten in der Praxis regelmäßig zustimmen, weil der Betrieb einer PV-Anlage einer späteren Verwertung des Grundstücks in der Regel nicht entgegensteht.<sup>75</sup>
- Vertragsdauer bzw. Beendigung: Der Pachtvertrag sollte grundsätzlich für die Dauer der gesetzlich garantierten Mindestvergütung abgeschlossen werden. Dies garantiert dem Betreiber Planungssicherheit, da eine außerordentliche Kündigung folglich lediglich bei Vorliegen eines wichtigen Grundes möglich ist. Dieser Sicherheit kommt besondere Bedeutung wegen der hohen Investitionskosten zu. Diese amortisieren sich nur, wenn ein möglichst dauerhafter Betrieb der Anlage über den gesamten Mindestvergütungszeitraum gewährleistet ist.<sup>76</sup>

Die aufgeführten speziellen Anforderungen an Pachtverträge für PV-Anlagen finden sich in einem Vertragsentwurf im Anhang C wieder. Dieser Entwurf erfüllt den Charakter einer Mustervorlage und bedarf im konkreten Anwendungsfall einer Konkretisierung auf etwaige gesonderte Umstände. Außerdem wird im Praxisprozess eine Abwägung der verschiedenen Interessen der Vertragsparteien stattfinden. Je nach Verhandlungsstärke wird sich eine Partei bei widerstreitenden Interessen durchsetzen, so dass es auch hierdurch zu sehr individuellen und möglicherweise für den jeweiligen Vertragspartner nachteiligen Abreden kommen kann. Obgleich der Vertragsentwurf als generelles Muster einer Anpassung bedarf, soll damit doch aufgezeigt werden, wie sich die gesetzlichen Anforderungen praktisch darstellen können.

---

<sup>74</sup> Vgl. Maslaton, Recht der Photovoltaik, S. 170 f.

<sup>75</sup> Vgl. ebenda, S. 171 f.

<sup>76</sup> Vgl. ebenda, S. 172 f.

## **6. Gewerbesteuerrechtliche Beurteilung**

### **6.1 Photovoltaikanlage von privaten Betreibern**

Für private PV-Anlagenbetreiber ergibt sich gewerbesteuerrechtlich regelmäßig kein Handlungsbedarf, weil der Freibetrag in Höhe von 24.500 € gemäß § 11 (1) S. 3 Nr. 1 GewStG meist nicht überschritten wird. Auch die an sich notwendige Hinzurechnung der Finanzierungsaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG entfällt im Allgemeinen wegen des Freibetrags von 100.000 €. Daher werden die Finanzämter überwiegend von der Anforderung einer Gewerbesteuererklärung absehen. Sollte jedoch bei größeren Anlagen im Einzelfall mit späteren gewerbesteuerrelevanten Gewinnen gerechnet werden, empfiehlt sich eine frühzeitige Abgabe der Gewerbesteuererklärungen zwecks Feststellung eines vortragsfähigen Verlusts. Überdies können private Anlagenbetreiber im Falle einer tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung von der Anwendung des § 35 EStG profitieren. Durch die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die persönliche Einkommensteuerschuld kann ggf. eine vollständige Neutralisierung erreicht werden. Somit bleiben Privatpersonen, die erst durch die Errichtung der PV-Anlage einen Gewerbebetrieb nach § 2 (1) S. 1 GewStG unterhalten, von gewerbesteuerlichen Verpflichtungen weitestgehend unberührt.<sup>77</sup>

### **6.2 Photovoltaikanlage von Gewerbetreibenden**

In der Praxis werden PV-Anlagen jedoch nicht selten auf Betriebsgebäuden eines bestehenden Gewerbebetriebes installiert. Bei einer solchen Errichtung ist zu entscheiden, ob hierdurch ein eigenständiger Gewerbebetrieb der PV-Anlage oder aber weiterhin insgesamt nur ein steuerlicher Betrieb vorhanden ist. Ein einheitlicher Gewerbebetrieb liegt gemäß R 2.4 (1) GewStR dann vor, wenn die verschiedenen Betriebszweige als Teil eines gesamten Gewerbes anzusehen sind. Dies muss im Einzelfall aufgrund der Würdigung der Gesamtumstände entschieden werden. Als relevante Merkmale, die für eine einheitliche Beurteilung sprechen, sind die Gleichartigkeit der Betätigung, die Möglichkeit, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten ergänzen sowie die räumliche Nähe der Betriebe heranzuziehen. Daneben ist zu berücksichtigen, ob eine gesonderte Verwaltung, selbständige Organisation, eigenes Rechnungswesen sowie eigenes Personal und Anlagevermögen vorliegt.<sup>78</sup> Nach diesen Grundsätzen hat der BFH mit Urteil vom 15.09.2010 entschieden, dass das Betreiben einer PV-Anlage und eines Elektroinstallationsunternehmens einen einheitlichen Gewerbebetrieb darstellt.<sup>79</sup> Unstrittig ist weiter, dass es bei dem einen bereits bestehenden Gewerbebetrieb

---

<sup>77</sup> Vgl. Lehr, Private PV-Anlagen, S. 2662.

<sup>78</sup> Vgl. Schneider, PV-Anlage, o. S.

<sup>79</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 15.09.2010, AZ: X R 21/08. Der BFH führt insbesondere aus, dass sich die beiden Tätigkeiten wechselseitig ergänzen, da der Elektrounternehmer sein eigenes Fachwissen zur Installation der

bleibt, wenn der durch die Anlage erzeugte Strom auch im Betrieb verbraucht wird.<sup>80</sup> Eine Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und das Fehlen einer organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung führen indes zu zwei selbständigen Betrieben. So hat das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht geurteilt, dass ein Einzelhandelsgeschäft und der Betrieb einer PV-Anlage keinen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden.<sup>81</sup> Bedeutsam ist die einheitliche Beurteilung schließlich für eine mögliche gewerbsteuerliche Verlustverrechnung. Ein gewerbsteuerlicher Verlust ist lediglich betriebsbezogen übertragbar, so dass ein Anfangsverlust aus einer selbständigen PV-Anlage mangels Integration in einen bestehenden Gewerbebetrieb nicht bei diesem berücksichtigt werden kann.<sup>82</sup> Zusätzlich hat die Frage, ob ein oder zwei Betriebe vorliegen Relevanz für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages. So kann die Zusammenrechnung beider Tätigkeiten das Größenmerkmal des Gewinns oder des Betriebsvermögens überschreiten. Anzuführen ist auch, dass jeder Gewerbebetrieb - unter den Voraussetzungen des § 11 (1) GewStG - Anspruch auf den Freibetrag von 24.500 € hat. Die doppelte Inanspruchnahme bei einer steuerlichen Zuordnung der Solaranlage zum bereits bestehenden Unternehmen würde folglich entfallen.<sup>83</sup> Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte ist der Prüfung einer zulässigen Zuordnung der PV-Anlage zu einem bestehenden Gewerbebetrieb besondere Relevanz beizumessen. Obschon die Voraussetzungen für einen einheitlichen Betrieb nur in Einzelfällen zu erfüllen sind, sollte eine solche Möglichkeit nicht ohne hinreichende Prüfung verworfen werden.

## **7. Veräußerung und Übertragung einer Photovoltaikanlage**

### **7.1 Veräußerung**

Nach dieser gewerbsteuerlichen und den vorangehenden umsatz- und einkommensteuerrechtlichen Betrachtungen, verbleibt letztlich die steuerliche Beurteilung bei einer Veräußerung oder Übertragung der PV-Anlage im Schenkungs- bzw. Erbfall. Für den Veräußerer bedeutet dies zunächst eine Versteuerung des entsprechenden Gewinns. Mithin kommt es bei der Veräußerung wie auch bei der Betriebsaufgabe als Gesamtentnahme nach §§ 16, 34 EStG zur Aufdeckung der stillen Reserven. Eine Übertragung der stillen Reserven bei der Veräußerung von Gebäuden nach § 6b EStG scheitert an der eigenständigen Wirtschaftsgutqualität von PV-Anlagen, so dass dieser Steuervorteil verwehrt bleibt.<sup>84</sup> Weiter ist bei einem

---

Anlage nutzen konnte und damit gleichzeitig Fachkunde und Kompetenz gegenüber Kunden bewies. Dies trägt dazu bei, Kunden von Kauf und Installation einer solchen PV-Anlage durch den Unternehmer zu überzeugen.

<sup>80</sup> Vgl. Lehr, Private PV-Anlagen, S. 2662.

<sup>81</sup> Vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 22.09.2010, AZ: 2K282/07.

<sup>82</sup> Vgl. Fromm/ Lützenberger, PV in steuerrechtlicher Praxis, o. S., Internetquelle.

<sup>83</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 158.

<sup>84</sup> Vgl. Klein/ Wüster, Wirtschaftsgutqualität, S. 3120.

Veräußerungsvorgang umsatzsteuerrechtlich entscheidend, ob dieser eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt. Eine solche liegt vor, wenn der Erwerber das Unternehmen des Verkäufers fortführt. Bezogen auf PV-Anlagen ist hierbei weiter erforderlich, dass der Erwerber in den Stromeinspeisungsvertrag des Veräußerers eintritt. Sodann treten gemäß § 1 (1a) UStG keine umsatzsteuerlichen Folgen ein. Anders hingegen, wenn der Verkauf der Anlage nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen zu werten ist. Die Veräußerung löst nunmehr einen steuerpflichtigen Umsatz aus. Darüber hinaus ist umsatzsteuerrechtlich von Bedeutung, ob die PV-Anlage zusammen mit einem Grundstück veräußert wird. Diesbezüglich ist abermals zu unterscheiden, ob die Anlage auf dem Dach aufgesetzt oder in das Dach integriert ist. So fällt der Verkauf einer dachaufgesetzten Anlage nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG. Der Verkäufer schuldet daher die Umsatzsteuer aus dem Veräußerungsvorgang gemäß § 13a (1) Nr. 1 UStG. Demgegenüber stellen dachintegrierte PV-Anlagen bewertungsrechtlich Gebäudebestandteile dar, so dass die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9a UStG einschlägig ist. Um eine etwaige Vorsteuerberichtigung zu vermeiden, kann auf die Steuerfreiheit bezogen auf die PV-Anlage verzichtet werden.<sup>85</sup>

Im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Grundstücks, auf dem eine PV-Anlage installiert ist, stellt sich außerdem die Frage nach einer Grunderwerbsteuerpflicht. Wird ein solches Grundstück verkauft, entfällt auch ein Teil des Kaufpreises auf die PV-Anlage. Dennoch kann hieraus nicht geschlossen werden, dass damit für die Solaranlage stets Grunderwerbsteuer anfällt. Dies gilt zumindest für eine Vielzahl von PV-Anlagen nicht, da sie als Betriebsvorrichtung des Gewerbebetriebes nicht zum Grundstück nach § 2 (1) Nr. 1 GrEStG gehören. Lediglich bei den dachintegrierten Anlagen fällt aufgrund ihrer bewertungsrechtlichen Beurteilung Grunderwerbsteuer auf den anteiligen Kaufpreis an. Insoweit weicht diese Betrachtung von der dargestellten einkommensteuer- bzw. umsatzsteuerrechtlichen Behandlung ab. Für Zwecke der Grunderwerbsteuer wird folglich weiterhin an der Wertung als wesentlicher Gebäudebestandteil im Sinne des § 68 (2) S. 1 Nr. 2 BewG i. V. m. § 94 BGB festgehalten. Fernerhin kommt es unabhängig vom Anlagentyp zur Grunderwerbsteuerbelastung, wenn der erzeugte Strom vollständig zur Eigenversorgung genutzt wird. Denn Einrichtungen, die ausschließlich der Energieversorgung des Grundstücks dienen, stellen wesentliche Bestandteile dar und gehören somit zum Grundvermögen. Gleichwohl ist eine solche Fallgruppe in der Praxis die Ausnahme, so dass es hier faktisch nur selten zu einer Besteuerung kommt.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> Vgl. Schneider, PV-Anlage, o. S.

<sup>86</sup> Vgl. Wittlinger, PV-Anlagen im Steuerrecht, S. 166.

## 7.2 Übertragung im Schenkungs- und Erbfall

Steuerlich regelmäßig lohnenswert und damit praxisrelevant ist hingegen die unentgeltliche Übertragung einer dachaufgesetzten PV-Anlage im Wege der vorweggenommen Erbfolge oder des Todes wegen. Denn bei der Besteuerung von Betriebsvermögen ergeben sich im Falle der Übertragung einer Solaranlage im Vergleich zur Übertragung von Kapitalvermögen oftmals erhebliche Steuervorteile. Dies lässt sich aus § 13a (1) und § 13b (1) Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 95 BewG herleiten, da Solaranlagen hiernach regelmäßig als Betriebsvermögen zu behandeln sind. Gemäß § 13b (4) ErbStG sind 85 % des Betriebsvermögens steuerlich begünstigt und unterliegen damit nicht der Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit eines 100 %-igen Verschonungsabschlages, wenn der Erwerber die Voraussetzungen des § 13a (8) ErbStG erfüllt. Von der Option sollte regelmäßig Gebrauch gemacht werden, da von einer entsprechenden Behaltensfrist auszugehen ist und zudem kaum Verstöße gegen die Verwaltungsvermögensgrenze und die Lohnsummenregelung drohen.<sup>87</sup> Des Weiteren wird für begünstigtes Betriebsvermögen gemäß § 13a (2) ErbStG ein Abzugsbetrag in Höhe von 150.000 € gewährt. Infolgedessen ist es möglich, eine als Betriebsvorrichtung einzustufende PV-Anlage bis zu einem Gesamtwert von 1.000.000 € erb- schaft- bzw. schenkungssteuerfrei beispielsweise an die nachfolgende Generation zu über- tragen.<sup>88</sup> Je nach vorliegendem Verwandtschaftsverhältnis ergeben sich der Höhe nach un- terschiedliche - jedoch stets nicht unerhebliche - Steuervorteile, wenn der Erblasser bzw. Schenker statt Kapitalvermögen eine PV-Anlage überträgt. Daher sollte die Option einer Verschenkung oder Vererbung von Solaranlagen als Steuersparmodell bei der individuellen Steuerplanung unweigerlich Berücksichtigung finden.<sup>89</sup>

Die Inanspruchnahme der Begünstigungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergeset- zes kommt derweil nicht ausnahmslos in Betracht. So gilt die Begünstigung gemäß § 13b (2) ErbStG nicht, wenn das Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen be- steht. Im Falle der 100 %-igen Verschonungsoption ist das Verwaltungsvermögen überdies nach § 13a (8) Nr. 3 ErbStG auf maximal 10 % begrenzt. Hintergrund der gesetzlichen Re- gelung ist, dass Verwaltungsvermögen vordergründig der weitgehend risikolosen Renditeer- zielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen fördert noch zusätz- liche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt. Entsprechend der Zielrichtung des Gesetzge- bers ist eine Begünstigung daher nicht vorgesehen.<sup>90</sup> In § 13b (2) Nr. 1 bis 5 ErbStG wird

<sup>87</sup> Vgl. Fromm, PV-Anlage im steuerlichen Kontext, S. 210.

<sup>88</sup> Dem ist folgende Rechnung zu Grunde zu legen: 1.000.000 €  $\cdot$  85% (begünstigtes Betriebsvermögen) = 150.000 €  $\cdot$  150.000 € (Abzugsbetrag) = 0 €.

<sup>89</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 160.

<sup>90</sup> Vgl. Preißer in: Rödl/ Preißer u. a., Erbschaft- und Schenkungssteuer Kommentar, § 13a, § 13b, Kap. 4.2.1.

nunmehr abschließend aufgezählt, was im Einzelnen zum Verwaltungsvermögen gehört. In Bezug auf die Verpachtung einer Dachfläche zum Betrieb einer PV-Anlage stellt sich die Frage, ob hier § 13b (2) S. 2 ErbStG einschlägig ist. Wenn also ein gewerbliches Unternehmen die Dachfläche eines Betriebsgebäudes an einen Dritten zu dem genannten Zweck verpachtet, könnte es sich hierbei zumindest anteilig um Verwaltungsvermögen handeln. Die langfristige Nutzungsüberlassung der Dachfläche könnte sodann zur Folge haben, dass das zunächst unstrittig als Betriebsvermögen zu qualifizierende Gebäude bezogen auf die verpachtete Dachfläche als Verwaltungsvermögen zu behandeln wäre. Dies kann im Einzelfall wiederum zu einem Überschreiten der 50 %- bzw. 10 %-Grenze führen, so dass der Steuervorteil der §§ 13a, b ErbStG verloren gehen würde. Insbesondere wenn das gewerbliche Unternehmen über die Dachverpachtung hinaus weitere Tatbestände des § 13b (2) ErbStG erfüllt, könnte die Inanspruchnahme der Begünstigung verwehrt bleiben. Die praktische Umsetzung wird hingegen ungleich diffiziler als die Bestimmung des verpachteten Daches als Verwaltungsvermögen, da dieses zugleich als Teil des Wirtschaftsgutes Gebäudes bereits im Betriebsvermögen erfasst ist. Eine Bewertung wäre in Anlehnung an den Vorsteuerabzug nach aktueller Rechtsprechung möglicherweise im Verhältnis eines fiktiven Umsatzschlüssels denkbar.<sup>91</sup> Andernfalls ist der gemeine Wert im jeweiligen Flächenverhältnis gemäß Abschnitt 24 S. 4 AEErbSt aufzuteilen. In seltenen Anwendungsfällen erübrigt sich eine solche Betrachtung im Vorhinein, weil der genannte Abschnitt des Anwendungserlasses abhilft. Hiernach führt die Überlassung von Grundstücksteilen nicht zu Verwaltungsvermögen, wenn neben dieser Überlassung weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen werden. Ferner muss die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerblich einzustufen sein. An der Einheitlichkeit der angebotenen gewerblichen Leistungen wird es im Zusammenhang mit einer PV-Anlage wohl oftmals fehlen. Fraglich ist ferner, inwieweit sich eine erbschaftsteuerliche Begünstigung bei der Überlassung eines Daches durch ein gewerbliches Unternehmen für den Betrieb einer PV-Anlage Dritter mit den aufgeführten Zielsetzungen des Gesetzgebers vereinbaren ließe. Um die erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Vorteile dennoch nutzen zu können, sollte die Einhaltung der Verwaltungsvermögensgrenze im Zweifelsfall durch anderweitige Gestaltungen, wie beispielsweise Entnahmen oder Ausgliederungen an Tochtergesellschaften, erreicht werden.<sup>92</sup> Insgesamt führen die aufgezeigten erbschaftsteuerlichen Begünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten jedoch aus, dass die Investition in eine PV-Anlage unter diesen Gesichtspunkten als steuerrechtlich vorteilhaft beurteilt werden kann.

---

<sup>91</sup> In der einschlägigen Literatur ist hierzu jedoch keine Stellungnahme ersichtlich. Ebenso wenig kann diesbezüglich auf eine Äußerung der Finanzverwaltung verwiesen werden.

<sup>92</sup> Vgl. Seltenreich in: Hegemann/ Preißer u. a., Erbschaftsteuerreform, S. 156 f.

## 8. Zusammenfassung

Neben diesen günstigen steuerlichen Beurteilungen und Gestaltungsinstrumenten zeigt die Bachelorarbeit zudem auf, welchen steuerrechtlichen Anforderungen PV-Anlagenbetreiber gerecht werden müssen.<sup>93</sup> Diesbezüglich sollten potenzielle Betreiber bereits in der Investitionsphase entsprechende Handlungen, wie beispielsweise die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages, vornehmen. Darüber hinaus ergeben sich in der Betriebsphase der PV-Anlage wie auch im Fall einer möglichen Beendigung durch Veräußerung oder Übertragung zahlreiche steuerliche Besonderheiten, die es zu beachten gilt.<sup>94</sup> So ist ertragsteuerlich neben der Begünstigung des 7g EStG auf die Erfassung der Einspeisevergütungen als gewerbliche Einkünfte hinzuweisen. Als Gewinnermittlungsart ist hier im Regelfall eine Einnahme-Überschuss-Rechnung ausreichend, wobei der Betriebsausgabenabzug diejenigen Aufwendungen zulässt, die durch den Betrieb der PV-Anlage verursacht sind. Die enge Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs im Zusammenhang mit PV-Anlagen wird durch die ertragsteuerliche Einstufung der Anlagen als selbständiges und vom Gebäude zu trennendes Wirtschaftsgut hervorgehoben. Hieran scheitert grundsätzlich die Abziehbarkeit von Aufwendungen, die für das Gebäude, auf welchem eine Solaranlage installiert ist, anfallen. Dennoch ergeben sich bedingt durch Abschreibung und Sonderabschreibung regelmäßig Anfangsverluste. Deren steuermindernder Effekt erfolgt durch die Verrechnung mit möglichen anderen positiven Einkünften. Ferner ist auch ertragsteuerlich auf die Folgen der Rechtsformwahl einzugehen. Wird die PV-Anlage durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft betrieben, ist auf die Möglichkeit einer gewerblichen Abfärbung nach § 15 (3) Nr. 1 EStG hinzuweisen. Nicht nur, dass in der Folge der erzielte Gewinn der Gewerbesteuer unterliegt, überdies kommt es im Falle der Veräußerung von Gesellschaftsvermögen zur Aufdeckung der stillen Reserven. Grundsätzlich ist wegen der bestehenden Freibeträge bei durchschnittlicher Anlagengröße jedoch nicht mit einer Gewerbesteuerbelastung zu rechnen. Als weitere positive steuerliche Auswirkung ergibt sich die Möglichkeit, die Investition ohne Vorsteuerbelastung durchführen zu können. Um den Finanzierungsvorteil des Vorsteuerabzugs in Anspruch zu nehmen, sollte auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet werden. Gleichzeitig ist eine zeitnahe Zuordnung der PV-Anlage zum Unternehmensvermögen notwendig. Hinsichtlich der Geltendmachung von Vorsteuern ist außerdem auf die Streitfrage zu verweisen, ob ein Vorsteuerabzug aus der Sanierung eines Daches im Zusammenhang mit der Errichtung einer PV-Anlage oder aus der Neuerrichtung eines Gebäudes, auf dessen Dach die Solaranlage installiert wird, zulässig ist. Nach aktueller Rechtsprechung ist die

---

<sup>93</sup> Diesbezüglich ist auf den Praxisleitfaden im Anhang D zu verweisen.

<sup>94</sup> Vgl. Calo, Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, S. 118 f.

Vorsteueraufteilung anhand eines fiktiven Umsatzschlüssels vorzunehmen, sofern nicht etwa § 15 (1b) UStG einschlägig ist. Umsatz- und ertragsteuerliche Aspekte sind ferner bei einer Dachverpachtung des Grundstücks- bzw. Gebäudeeigentümers an einen PV-Anlagenbetreiber zu beachten und sollten daher von beiden Parteien im Voraus berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang ist ein zivilrechtlich hinreichend ausgestalteter Pachtvertrag ebenso unerlässlich. Von weiterer Bedeutung sind auch die steuerlichen Folgen bei der Veräußerung oder Übertragung von PV-Anlagen. Während der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Falle einer Veräußerung die Besteuerung der stillen Reserven auslöst, kann bei der Übertragung im Erb- oder Schenkungsfall grundsätzlich von den Begünstigungen der §§ 13a, b ErbStG profitiert werden.

Die dargestellten steuerlichen Rahmenbedingungen machen die Investition in eine PV-Anlage trotz der vollumfänglichen Erklärungs- und Besteuerungsverpflichtungen durchaus attraktiv. Auch wenn in einigen Randbereichen wie beispielsweise der mit der Errichtung einer Solaranlage einhergehenden Dachsanierung oder der notwendigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 7g EStG noch keine hinreichende Rechtssicherheit besteht, kann festgehalten werden, dass PV-Anlagen tendenziell den bekannten steuerlichen Strukturen und Wertungen folgen. Wünschenswert wären jedoch eine Harmonisierung zwischen umsatz- und ertragsteuerlicher Behandlung im Kontext der Dachsanierung sowie eine generelle Verfestigung der Rechtsprechung, auf deren Beständigkeit sich Steuerpflichtige verlassen können. Gleichwohl wird die steuerrechtliche Beurteilung von PV-Anlagen aufgrund der rasanten Entwicklung auf dem Energiemarkt auch forthin Problemstellungen bereithalten.<sup>95</sup> Unsicherheiten bietet auch die zukünftige Entwicklung der Einspeisevergütungen, so dass Investitionsentscheidungen sorgfältig geplant werden müssen. Eine langjährige Wirtschaftlichkeitsberechnung unter Einbeziehung der steuerlichen Folgen ist daher zu erstellen. Diesbezüglich besteht insoweit Planungssicherheit, als dass nunmehr eine Einigung zur EEG-Novelle erzielt wurde. Auf Basis der neuen Vergütungssätze können Investitionen geplant werden, wobei sich diese aufgrund gesunkener Anschaffungskosten für PV-Anlagen voraussichtlich auch weiterhin als finanziell vorteilhaft darstellen können. Vor dem Hintergrund, dass das staatliche Gesamtausbauziel für die geförderte Photovoltaik in Deutschland noch nicht erreicht ist, scheint eine weitere Ausbauförderung dennoch notwendig.<sup>96</sup> Damit einhergehend bleibt auch die steuerliche Problematik bezüglich des Betriebs von PV-Anlagen relevant. Von weiterem Beratungsbedarf zur steuerrechtlichen Beurteilung ist folglich ebenso auszugehen wie von einer Fortentwicklung strittiger Rechtsfragen in diesem Kontext.

---

<sup>95</sup> Vgl. Fromm/ Litzenger, PV in steuerrechtlicher Praxis, o. S., Internetquelle.

<sup>96</sup> Vgl. BMU, Energiewende aktuell, o. S., Internetquelle.

## 9. Summary

This bachelor thesis deals with fiscal aspects of photovoltaic systems and considers the different taxes which are relevant to that topic. An analysis of fiscal aspects is necessary due to the large number of photovoltaic systems in Germany. Furthermore, the German Renewable Energies Act supports investments with governmental payments. The issue of photovoltaic systems is also still current regarding the fact of energy transition. Referring to this, it should be mentioned that Germany continues to expand the energy production out of solar power and that is quite profitable for investors. Although governmental payments for solar power are reduced from time to time, many people decide to build photovoltaic systems. Reason for this is not just environmental awareness. In fact, profitability has priority in most cases. And solar energy is still an economically advantageous investment because of the further fall of historical costs. The reduction of governmental payment is rather a consequence of low-priced solar panels. Nevertheless, investment decisions should not only consider economic efficiency, they should as well take account of fiscal aspects. The fiscal consequences of photovoltaic systems may influence that decision. However, it could be maintained that these aspects might have quite positive effects for investors. In spite of several fiscal duties, that operators of photovoltaic systems have to fulfil, there are as well tax-supported aspects from which they might benefit. These are for instance the use of depreciation, other operating costs or input tax deduction. Besides, operators can claim financial losses, which often occur at the beginning of business activity, as tax exempt. Another consequence of the installation of photovoltaic systems is that private investors get into the status of an entrepreneur. Thus, they have to declare all relevant fiscal data and particularly operators have to pay income tax for the profit of their photovoltaic business. Yet, the here presented fiscal duties and opportunities are just examples so that the bachelor thesis puts more emphasis on these topics.

For this, the thesis starts with an explanation of the economic and legal background of photovoltaic systems. Thereafter the description of important aspects concerning tax on profits, value added tax and local business tax follows. Furthermore, there is a chapter on relevant issues regarding the renting of roofs for the formation of a photovoltaic business. The last topic is about capital transfer tax and it also deals with fiscal duties concerning the sale of a photovoltaic system. All in all, the bachelor thesis outlines the main fiscal aspects of photovoltaic systems referring to the latest jurisdiction and it also shows how to profit from the relevant tax legislation.

**Anhangverzeichnis**

Anhang A: Das Erneuerbare-Energien-Gesetz.....	VII
Anhang B: Einkommensminderung durch die Inanspruchnahme von § 7g EStG im Installationsjahr der Photovoltaikanlage.....	IX
Anhang C: Vertrag über die Nutzung eines Daches zur Errichtung einer Photovoltaik- anlage.....	X
Anhang D: Praxisleitfaden vorzunehmender steuerlicher Handlungen bei Installation einer Photovoltaikanlage.....	XVI

**Anhang A: Das Erneuerbare-Energien-Gesetz**

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Verknappung fossiler Energieträger und deren abträglicher Klimabeeinflussung, hat sich die Bundesrepublik Deutschland nicht nur ehrgeizige Emissionsreduzierungsziele gesetzt. Vielmehr wurde durch das Erneuerbare-Energien-Gesetz ein Regelwerk zur Förderung einer verstärkten Nutzung alternativer Energiequellen geschaffen, das weltweit Anerkennung und Nachahmung gefunden hat. Zentrale Zielsetzung dieses Gesetzes ist folglich der Umwelt- und Klimaschutz. So bezeichnet § 1 (1) EEG als Gesetzeszweck: „im Interesse des Klima- und Umweltschutzes eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen, die volkswirtschaftlichen Kosten der Energieversorgung auch durch die Einbeziehung langfristiger externer Effekte zu verringern, fossile Energieressourcen zu schonen und die Weiterentwicklung von Technologien zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien zu fördern“. Der Regelungsinhalt stellt damit eine Weiterentwicklung und Konkretisierung der Staatszielbestimmung Umweltschutz des Art. 20a GG dar. Folglich lässt sich die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit und europarechtlichen Zulässigkeit des Spezialgesetzes nicht umgehen. Fraglich könnte diese im Hinblick auf die Berufsfreiheit gem. Art. 12 GG und auf das Recht auf Eigentum gem. Art. 14 GG erscheinen, da das Stromeinspeisemodell des EEG auf verschiedenen Ebenen in die Vertrags- und Verwertungsfreiheit eingreift. Europarechtlich erstreckte sich eine Prüfung auf die Verletzung der Warenverkehrsfreiheit und des Verbots der Gewährung von Beihilfen. Durch die EG-Richtlinie 2009/28/EG vom 23.04.2009 wurde das Modell des EEG jedoch ausdrücklich bestätigt. Im Übrigen werden die Vorschriften dieses Gesetzes als zulässige Regelung der Berufsausübung und der Inhaltsbeschränkung des Eigentums im Sinne des Grundgesetzes eingestuft. Dennoch ist das EEG seit Inkrafttreten am 01.04.2000 mehrfach novelliert worden. Da dieses das gesetzgeberische Instrumentarium zur Regulation der Wettbewerbssituation bildet, sind die Novellierungen auch auf diesbezügliche Veränderungen zurückzuführen. So können die vom EEG geförderten erneuerbaren Energien ohne das entsprechende Regelwerk bislang nicht am Markt konkurrieren. Die im Vergleich zu herkömmlichen Erzeugungsformen wesentlich höheren Stromgestehungskosten lassen sich folglich durch das Gesetz kompensieren. Gleichzeitig wird eine Weiterentwicklung der Technologien zur Nutzung erneuerbarer Energien vorangetrieben, um insbesondere Effizienzsteigerungen der Anlagen zu fördern. Dies wird vordergründig durch das jährliche Absinken der Vergütungen gemäß § 20a EEG erreicht. Nicht zuletzt hält § 1 (2) EEG als Ziel fest, den Anteil erneuerbarer Energien an der Stromversorgung bis zum Jahr 2020 auf 35 % zu erhöhen. Um die genannten Gesetzeszwecke zu erreichen, betrifft das EEG ausschließlich das Verhältnis der Netzbetreiber zu den Photovoltaikanlagen-

betreibern. Die Beziehung des Staates zu den Einspeisern wird demnach nicht geregelt. Vielmehr beschränkt sich das Gesetz auf folgende Inhalte:

- die Anschluss-, Abnahme und Vergütungspflicht der Netzbetreiber
- die Kostentragung für den Anschluss von Anlagen an das Versorgungsnetz sowie dessen Ausbau
- die jeweiligen Vergütungshöhen für die einzelnen Erzeugungsarten

Dabei begrenzt sich der Umfang des EEG nicht nur auf Solarenergie. Auch Energieformen wie Wasserkraft, Windenergie, Geothermie und Energie aus Biomasse gehören zum Anwendungsbereich.<sup>97</sup>

Im Hinblick auf den gesetzlichen Bestandschutz bereits an das Netz angeschlossener PV-Anlagen ist für Betreiber schließlich von zentraler Bedeutung, inwieweit der Gesetzgeber rückwirkend Vergütungssätze ändern kann. Grundsätzlich gilt, dass mit der Festlegung der 20-jährigen Vergütung ein Vertrauenstatbestand geschaffen wurde, der nicht ohne weiteres änderbar ist. Dennoch bleibt eine unechte Rückwirkung möglich, solange das EEG als laufender Vorgang noch nicht abgeschlossen ist. Etwaige gesetzgeberische Änderungen, die sich auch auf bereits installierte Anlagen auswirken, können damit nicht gänzlich ausgeschlossen werden.<sup>98</sup> Gleichwohl sollte die Planungssicherheit durch die grundsätzlich garantierte Einspeisevergütung und die Abnahmeverpflichtung der Netzbetreiber vordergründig Beachtung finden. Hiervon können Investoren in PV-Anlagen nach wie vor profitieren, obschon diese Technologie langfristig ohne Förderung am Markt bestehen soll.<sup>99</sup>

---

<sup>97</sup> Vgl. Maslaton, *Recht der Photovoltaik*, S. 252-255.

<sup>98</sup> Vgl. ebenda, S. 25.

<sup>99</sup> Vgl. Wittlinger, *PV-Anlagen im Steuerrecht*, S. 30.

## **Anhang B: Einkommensminderung durch die Inanspruchnahme von § 7g EStG im Installationsjahr der Photovoltaikanlage**

Die nachfolgende Übersicht zeigt auf, wie durch die Kombination von linearer Abschreibung, Sonderabschreibung und dem Investitionsabzugsbetrag im Installationsjahr einer PV-Anlage bis zu 55 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einkommensmindernd berücksichtigt werden können. Die Einkommensminderung von 55 % ergibt sich bei Zugrundelegung von Anschaffungskosten in Höhe von 100.000 € wie folgt:

Anschaffungskosten	100.000 €	100 %
Investitionsabzugsbetrag	40.000 €	40 %
Zwischenergebnis	60.000 €	60 %
Sonderabschreibung	12.000 €	12 % (20 % von 60 %)
Lineare Abschreibung	3.000 €	3 % (5 % von 60 %)
Gesamtabschreibung	55.000 €	55 % <sup>100</sup>

---

<sup>100</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 151.

## **Anhang C: Vertrag über die Nutzung eines Daches zur Errichtung einer Photovoltaikanlage**

zwischen

- im folgenden "Anlagenbetreiber"-

und

- im folgenden "Grundstückseigentümer" -.

### **Präambel**

Der Anlagenbetreiber beabsichtigt, im Rahmen einer von ihm geplanten Photovoltaikanlage nach Vorliegen aller hierzu erforderlichen behördlichen Genehmigungen auf dem im Eigentum des Grundstückseigentümers stehenden Grundstück eine Photovoltaikanlage zu errichten, zu unterhalten und zu betreiben. Der Grundstückseigentümer gestattet dem Anlagenbetreiber die Benutzung seines Grundstückes für diesen Zweck und nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:<sup>101</sup>

### **§ I Vertragsgegenstand**

(1) Der Grundstückseigentümer gestattet dem Anlagenbetreiber auf dem Grundstück, das beim Amtsgericht \_\_\_\_\_ im Grundbuch unter Gemarkung \_\_\_\_\_ Flur \_\_\_\_\_ Flurstück \_\_\_\_\_ Blatt \_\_\_\_\_ eingetragen ist, eine Photovoltaikanlage zu errichten, zu unterhalten und zu betreiben.<sup>102</sup>

(2) Auf dem Grundstück gemäß § 1 (1) befindet sich das von dem Grundstückseigentümer errichtete Gebäude, genutzt als \_\_\_\_\_.<sup>103</sup> Auf dem Dach dieses Gebäudes wird die Photovoltaikanlage montiert und betrieben. Der Grundstückseigentümer gestattet dem Anlagenbetreiber, das Gebäude in dem zur Errichtung, zur Unterhaltung und zu dem Betrieb und ggf. Neuerrichtung der Photovoltaikanlage erforderlichen Umfang zu betreten.

(3) Darüber hinaus ist der Anlagenbetreiber berechtigt, die zum Anschluss der Photovoltaikanlage an das öffentliche Netz sowie zu ihrem Betrieb erforderlichen zu- und abgehenden

<sup>101</sup> Vgl. Solardachbörse NordWest, Muster Dachnutzungsvertrag, o. S., Internetquelle.

<sup>102</sup> Vgl. Bönning, Gestattungsvertrag PV-Anlage, o. S., Internetquelle.

<sup>103</sup> Zur etwaig notwendigen näheren Spezifikation des Gebäudes kann dem Vertrag ein Lageplan des Grundstücks mit entsprechender Einzeichnung der zu errichtenden PV-Anlage beigelegt werden.

Leitungen in Absprache mit dem Grundstückseigentümer auf dem Grundstück fachgerecht zu verlegen und das Grundstück in dem für die Wartung und den Service sowie gegebenenfalls Erneuerung der Leitungen erforderlichen Umfang zu betreten.

(4) Es besteht zwischen den Vertragsparteien dahingehend Einigkeit, dass der Pächter die Photovoltaikanlage nur zeitlich befristet und damit auch nur zu einem vorübergehenden Zweck im Sinne des § 95 Abs. 1 BGB auf dem Grundstück aufstellt. Dieses gilt ebenfalls für die zu verlegenden Leitungen.<sup>104</sup>

(5) Der Grundstückseigentümer räumt dem Anlagenbetreiber eine beschränkte, persönliche Dienstbarkeit in Abteilung II des entsprechenden Grundbuches ein. Diese Dienstbarkeit wird erstrangig eingetragen. Der Grundstückseigentümer verpflichtet sich gegenüber dem Anlagenbetreiber zur Abgabe einer entsprechenden Bewilligungserklärung in notariell beurkundeter Form sowie zur Antragstellung beim Grundbuchamt. Bei Beendigung des Vertrages wird der Anlagenbetreiber die Löschung der Dienstbarkeit veranlassen. Die Kosten der Eintragung und Löschung trägt der Anlagenbetreiber.<sup>105</sup>

## **§ 2 Bedingungen während der Bau- und Betriebsphase**

(1) Der Anlagenbetreiber hat alle auf dem Grundstück vorzunehmenden Bau-, Verlegungs- und Wartungs- bzw. Reparaturarbeiten in einer die Interessen des Grundstückseigentümers schonenden Weise vorzunehmen; er hat sich vor Beginn der Arbeiten hierüber mit dem Grundstückseigentümer abzustimmen. Sämtliche im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage stehende Bau-, Verlegungs- und Wartungs- bzw. Reparaturarbeiten erfolgen in Verantwortung und auf Risiko des Anlagenbetreibers.

(2) Der Anlagenbetreiber erhält vor Beginn aller Baumaßnahmen vom Grundstückseigentümer alle Pläne und Zeichnungen, aus denen hervorgeht, wo auf dem Grundstück gegebenenfalls Kabel oder ähnliche zu beachtende Erdleitungen verlegt sind, die einer Beachtung bei der Baumaßnahme widerfahren sollten. Eine Haftung des Grundstückseigentümers für die Vollständigkeit der Pläne wird jedoch nicht übernommen.

(3) Der Grundstückseigentümer versichert, zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Maßnahmen zum Um- oder Ausbau der betroffenen Dachfläche geplant zu haben oder solche Planungen vorzusehen. Gleichzeitig verpflichtet sich der Grundstückseigentümer alle in seiner Macht stehenden Beeinträchtigungen der Funktionen der Photovoltaikanlage zu vermei-

---

<sup>104</sup> Vgl. Solardachbörse NordWest, Muster Dachnutzungsvertrag, o. S., Internetquelle.

<sup>105</sup> Vgl. Bönning, Gestattungsvertrag PV-Anlage, o. S., Internetquelle.

den. Hierzu zählen auch sämtliche Beeinträchtigungen, die zu einer Verschattung der Anlage führen.

(4) Die Photovoltaikanlage ist im beiderseitigen Interesse so zügig wie möglich mit allen baurechtlich genehmigten Anlagen in Betrieb zu nehmen.

(5) Der Anlagenbetreiber sorgt für die Unterhaltung und Pflege der Photovoltaikanlage und aller ihrer Installationen.

### **§ 3 Entschädigungen**

(1) Der Anlagenbetreiber ist dem Grundstückseigentümer zum Ersatz aller Schäden verpflichtet, die diesem bei oder aufgrund der Errichtung, Herstellung, Wartung und Unterhaltung (einschließlich Ausbesserung und Reparatur) oder des Betriebes bzw. der Benutzung der Photovoltaikanlage, der Zuwegung und der Leitungen durch den Anlagenbetreiber oder von ihm eingesetzte bzw. beauftragte Dritte entstehen.<sup>106</sup>

### **§ 4 Nutzungsentgelt**

(1) Ab Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage wird dem Grundstückseigentümer ein Nutzungsentgelt über \_\_\_\_ % der Jahresstromvergütung geleistet, diese wird spätestens vier Wochen nach Jahresendabrechnung durch den Energieversorger fällig. Die Summe ist auf Konto \_\_\_\_\_ des Grundstückseigentümers zu zahlen.

(2) Verlängert sich die Nutzungsdauer nach § 5 (1), erhält der Grundstückseigentümer für jedes Jahr der Verlängerung einen Anteil von \_\_\_\_ % der Einnahmen aus der Stromproduktion der Anlage.<sup>107</sup>

### **§ 5 Nutzungsdauer**

(1) Das Vertragsverhältnis ist befristet für die Dauer von insgesamt 20 Nutzungsjahren, beginnend mit dem I. des Quartals des Kalenderjahres, in dem die Anlage in Betrieb genommen wurde. Nach Ablauf der festen Vertragslaufzeit verlängert sich der Vertrag auf unbestimmte Zeit und kann von jeder Partei mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres gekündigt werden.

(2) Jede Vertragspartei ist zum Rücktritt von diesem Vertrag berechtigt, wenn feststeht, dass dem Anlagenbetreiber die erforderlichen behördlichen Genehmigungen zur Errichtung und zum Betrieb der Photovoltaikanlage nicht erteilt werden oder dass aus einem anderen Grunde,

---

<sup>106</sup> Vgl. Solardachbörse NordWest, Muster Dachnutzungsvertrag, o. S., Internetquelle.

<sup>107</sup> Vgl. Maslaton, Recht der Photovoltaik, S. 167 f.

hier ist besonders eine nicht ausreichende Wirtschaftlichkeit zu nennen, die Photovoltaikanlage nicht errichtet werden kann.

## **§ 6 Kündigung**

Das Vertragsverhältnis kann von jeder Partei ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist - auch während der Festlaufzeit - gekündigt werden, wenn ein Vertragsteil schuldhaft in solchem Maße seine Verpflichtungen aus diesem Vertrag verletzt, dass der anderen Partei die Fortsetzung des Vertragsverhältnisses nicht zugemutet werden kann. Die schriftliche Abmahnung muss erfolgt sein.

## **§ 7 Beendigung des Vertragsverhältnisses**

(1) Der Anlagenbetreiber hat bis zum vereinbarten Ende des Vertragsverhältnisses, bzw. bei vorzeitiger Beendigung des Nutzungsverhältnisses unverzüglich nach dessen Ende, die Photovoltaikanlage zu beseitigen und die genutzten Grundstücksteile in den jeweils ursprünglichen Zustand zu versetzen.<sup>108</sup> Im Falle des beiderseitigen Einverständnisses besteht auch die Möglichkeit, dass der Anlagenbetreiber die Anlage an den Grundstückseigentümer gegen Freistellung von dieser Rückbauverpflichtung und Zahlung eines Entgelts in vereinbarter Höhe übereignet.<sup>109</sup>

(2) Bei Beendigung dieses Vertrages - gleich aus welchem Grunde - muss der Anlagenbetreiber auf seine Kosten die Löschung der gegebenenfalls für ihn bereits eingetragenen beschränkten persönlichen Dienstbarkeit(en) nebst Vormerkung(en) veranlassen. Der Grundstückseigentümer hat hierbei mitzuwirken.

## **§ 8 Haftung**

(1) Der Anlagenbetreiber haftet dem Grundstückseigentümer und Dritten gegenüber nach den gesetzlichen Vorschriften und den Bestimmungen dieses Vertrages. Er ist auch für die Verkehrssicherheit der Photovoltaikanlage und aller ihrer sonstigen Bestandteile und Zubehörstücke allein verantwortlich.

(2) Der Anlagenbetreiber hat den Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung mit einer Pauschalsumme von Euro \_\_\_\_\_ (in Worten: Euro \_\_\_\_\_) nachzuweisen, die die oben genannte Verpflichtung besichert.

---

<sup>108</sup> Vgl. Solardachbörse NordWest, Muster Dachnutzungsvertrag, o. S., Internetquelle.

<sup>109</sup> Vgl. Bönning, Gestattungsvertrag PV-Anlage, o. S., Internetquelle.

(3) Eine Haftung des Grundstückseigentümers im Zusammenhang mit der Errichtung, Herstellung, Wartung und Unterhaltung ist -abgesehen von den Fällen der Haftung für eine vorsätzliche Pflichtverletzung- ausgeschlossen.

### **§ 9 Übertragung auf Dritte**

(1) Der Anlagenbetreiber ist berechtigt, die Rechte aus diesem Vertrag mit schriftlicher Einwilligung des Grundstückseigentümers auf einen Dritten zu übertragen. Ein Verstoß hiergegen wird mit einer Vertragsstrafe von Euro \_\_\_\_\_ (in Worten: Euro \_\_\_\_\_) geahndet.

(2) Bei einer Veräußerung der gepachteten Fläche durch den Verpächter tritt der Erwerber kraft Gesetz in die Rechte und Pflichten des Pachtverhältnisses ein.

### **§ 10 Gerichtsstand**

Gerichtsstand für alle aus diesem Vertrag entstehenden Streitigkeiten ist das für den Sitz des Grundstückseigentümers zuständige Gericht, sofern nicht aufgrund zwingender gesetzlicher Bestimmungen ein anderer Gerichtsstand gegeben ist.

### **§ 11 Kosten**

Der Anlagenbetreiber trägt die Notar- und Gerichtskosten dieses Vertrages einschließlich seiner Durchführung und der grundbuchlichen Eintragungen, und zwar auch für den Fall, dass zulässigerweise ein Rücktrittsrecht gemäß dieses Vertrages ausgeübt wird. Die Kosten der anwaltlichen Beratung trägt jede Partei in jedem Falle für sich selbst.

### **§ 12 Nebenabreden, Vertragsänderungen, Kündigungen**

(1) Mit Abschluss dieses Vertrages treten alle etwaigen früheren vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien - einschließlich aller Vorverträge - über die Nutzung der Grundstücke für den Betrieb der Photovoltaikanlage, seien sie mündlich oder schriftlich getroffen worden, außer Kraft. Das Vertragsverhältnis wird ausschließlich durch diesen Nutzungsvertrag und die in Ergänzung zur Anwendung gelangenden gesetzlichen Vorschriften bestimmt. Mündliche Nebenabreden bestehen bei Abschluss dieses Vertrages nicht.

(2) Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform im Sinne des § 127 BGB.

(3) Abmahnungen sowie Kündigungs- und Rücktrittsrechte gemäß dieses Vertrages sind schriftlich per Einschreiben gegenüber der anderen Vertragspartei auszusprechen bzw. -üben.

**§ 15 Teilnichtigkeit**

(1) Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages ganz oder teilweise gegen zwingendes Recht verstoßen oder aus anderen Gründen unwirksam sein oder werden, so bleibt die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen hiervon unberührt; die Vertragsparteien haben sich vielmehr so zu verhalten, dass der angestrebte Zweck erreicht wird, und im Übrigen alles zu tun, was erforderlich ist, damit die Teilnichtigkeit unverzüglich behoben wird.

(2) Anstelle der unwirksamen Bestimmung oder zur Ausfüllung von Lücken soll eine angemessene Regelung gelten, die dem am nächsten kommt, was die Parteien gewollt haben oder nach dem Sinn und Zweck dieses Vertrages gewollt haben würden, sofern sie die Nichtigkeit oder nicht getroffene Regelung bedacht hätten.<sup>110</sup>

_____	_____
Ort, Datum	Ort, Datum
_____	_____
Anlagenbetreiber	Grundstückseigentümer

<sup>110</sup> Vgl. Solardachbörse NordWest, Muster Dachnutzungsvertrag, o. S., Internetquelle.

## **Anhang D: Praxisleitfaden vorzunehmender steuerlicher Handlungen bei Installation einer Photovoltaikanlage**

Für die steuerliche Beratungspraxis ist es von Bedeutung, zukünftige PV-Anlagenbetreiber auf ihre steuerlichen Pflichten, die sich durch die Installation der Solaranlage ergeben, hinzuweisen. Dies gilt insbesondere für private Betreiber, die in steuerlichen Angelegenheiten bislang in geringerem Umfang erklärungspflichtig waren. Der nachfolgende Leitfaden enthält die vorzunehmenden Handlungen in chronologischer Reihenfolge und orientiert sich daher an einer praktischen Anwendung.

- Zunächst ist der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung auszufüllen und an das zuständige Finanzamt zu senden. Da es für Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedliche Fragebögen gibt, ist darauf zu achten den richtigen Fragebogen für die entsprechende Rechtsform auszufüllen.
- Hier ist insbesondere auf die Angaben zur Kleinunternehmer-Regelung nach § 19 UStG zu achten. Auf die Anwendung dieser Regelung muss verzichtet werden, um die Vorsteuererstattung aus den Rechnungen über die Anschaffung der PV-Anlage zu erhalten. Der Verzicht ist auch dann notwendig, wenn die Stromeinnahmen die maßgebliche Jahresumsatzgrenze von 17.500 € unterschreiten.
- Nach Einreichung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung erhält der Anlagenbetreiber eine Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke.
- Sobald die Steuernummer vorliegt, ist sie dem Energieversorgungsunternehmen mitzuteilen, damit dieses die Umsatzsteuer zusätzlich zu den Nettostromerträgen an den Solaranlagenbetreiber auszahlen kann.
- Nach Ablauf des Monats, in dem die PV-Anlage bezahlt wurde, ist mit der Abgabe der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen zu beginnen. Im Monat des Betriebsbeginns fallen regelmäßig noch keine Stromerträge an, so dass lediglich die Vorsteuer aus dem Anlagenkauf einzutragen und an das Finanzamt zu übermitteln ist. Da es sich hierbei um einen größeren Erstattungsbetrag handeln wird, ist es ratsam im Voraus eine Kopie der Rechnung der PV-Anlage beim Finanzamt einzureichen. Dieses erstattet größere Vorsteuerbeträge oftmals nur gegen einen entsprechenden Nachweis.
- Die Umsatzsteuervoranmeldungen sind im Jahr des Betriebsbeginns und im Folgejahr monatlich, jeweils zum 10. des Folgemonats für den abgelaufenen Monat, einzureichen. Ein Antrag auf Dauerfristverlängerung ist beim Finanzamt möglich, dann sind die Voranmeldungen jeweils erst einen Monat später fällig.
- Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres sind die Steuererklärungen und die Gewinnermittlung mit Anlagenverzeichnis bei der Finanzbehörde einzureichen. Neben der Umsatz-

und Gewerbesteuererklärung sind dies in Abhängigkeit der Gesellschaftsform unterschiedliche Steuererklärungen. Der Einzelunternehmer hat seiner Einkommensteuererklärung eine Anlage G (mit Eintragung des Gewinns/Verlustes) und eine Anlage EÜR (mit den Angaben zu Einnahmen/Ausgaben aus der Gewinnermittlung) beizufügen. Liegen Betriebseinnahmen von weniger als 17.500 € vor, beanstandet es die Finanzverwaltung bisher nicht, wenn keine Anlage EÜR neben der Gewinnermittlung abgegeben wird. Hinzu kommt, dass bei vielen Anlagen die Abgabe einer Gewerbesteuererklärung in der Regel nicht nötig ist. Lediglich bei größeren PV-Anlagen kann die Abgabe der Erklärung möglicherweise sinnvoll sein, um Anfangsverluste für eine spätere Verrechnung nicht verlustig gehen zu lassen. Sofern bei einem Einzelunternehmer das für die PV-Anlage zuständige Finanzamt von dem abweicht, das für die Einkommensteuer örtlich zuständig ist, ist eine Erklärung zur gesonderten Feststellung bei dem für die Solaranlage zuständigen Finanzamt einzureichen. Neben der Feststellungserklärung sind ferner eine Einnahme-Überschuss-Rechnung nebst Anlageverzeichnis und die Anlage G, EÜR sowie die Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben. Zu der Einkommensteuererklärung ist dann lediglich eine weitere Anlage G beizufügen. Werden PV-Anlagen, wie nicht selten üblich als Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführt, so sind für die GbR eine Umsatzsteuerjahreserklärung und die Feststellungserklärung mit den Anlagen G, EÜR, FB und FE 1 einzureichen. In die Anlage FB werden die Feststellungsbeteiligten eingetragen und in der Anlage FE 1 sind die Besteuerungsgrundlagen anzugeben. Die Abgabe einer Gewerbesteuererklärung ist wie bei Einzelunternehmern in der Regel nicht notwendig. Jeder Gesellschafter hat jedoch zudem eine weitere Anlage G seiner Einkommensteuererklärung beizufügen, aus der sich sein Gewinn- oder Verlustanteil ergibt.<sup>111</sup>

Neben diesen Erklärungspflichten verbleibt letztlich ein Hinweis auf die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Unterlagen gemäß § 147 AO. Hiernach sind insbesondere alle Quittungen, Rechnungen und Kontoauszüge im Zusammenhang mit der PV-Anlage zu sammeln und zehn Jahre aufzubewahren.<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> Vgl. Witte, Wissenswertes über PV-Anlagen, S. 145 f., 149.

<sup>112</sup> Vgl. Seltmann, Solarstrom vom Dach, S. 170.

**Literaturverzeichnis**

**Adomat, Wolfgang:** Direktverbrauch bei Photovoltaikanlagen. In: Die Steuerfachangestellten, 47. Jg., Nr. 7, 2012, S. 2-7. [Direktverbrauch]

**Bönning, Anwaltskanzlei:** Gestattungsvertrag für die Installation einer PV-Anlage, <http://www.kanzlei-boenning.de/downloads/> [15.08.2012]. [Gestattungsvertrag PV-Anlage]

**Böttcher, Jörg (Hrsg.):** Solarvorhaben. Wirtschaftliche, technische und rechtliche Aspekte. München 2012. [Solarvorhaben]

**Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit:** Energiewende Aktuell. Zukunft made in Germany. Einigung im Vermittlungsausschuss, [http://www.bmu.de/energiewende\\_aktuell/content/48557.php](http://www.bmu.de/energiewende_aktuell/content/48557.php) [03.07.2012]. [Energiewende aktuell]

**Calo, Gabriele:** Steuerliche Aspekte und Gestaltungsmöglichkeiten bei Errichtung und Betrieb von Photovoltaikanlagen. In: OTTI. Fachseminar Photovoltaik-Anlagen. Photovoltaik-Anlagen: Technische Grundlagen, Qualität, Erträge. Recht, Finanzierung, Steuern, Garantie, Versicherungen, Freiburg 2005, S. 115-135. [Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten]

**Fromm, Andreas:** Die Photovoltaikanlage im steuerlichen Kontext. In: DStR, 48. Jg., Nr. 5, 2010, S. 207-210. [PV-Anlage im steuerlichen Kontext]

**Fromm, Andreas/ Litzenberger, Gabriel:** Photovoltaik und Blockheizkraftwerke in der steuerrechtlichen Praxis. Beck-Online, [http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bib\\_data\zeits\steuk\2011\324206.htm&pos=15&hlwords=photovoltaik%C3%90steuer#xhlhit](http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bib_data\zeits\steuk\2011\324206.htm&pos=15&hlwords=photovoltaik%C3%90steuer#xhlhit) [11.06.2012]. [PV in steuerrechtlicher Praxis]

**Hegemann, Jürgen/ PreiBer, Michael/ Seltenreich, Stephan:** Erbschaftssteuerreform 2009: Die Neuregelungen des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts. München 2009. [Erbschaftssteuerreform]

**Klein, Evelyn/ Wüster, Matthias:** Frage der Wirtschaftsgutqualität. Steuerrechtliche Beurteilung von Fotovoltaikanlagen. In: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht, 64. Jg., Nr. 39, 2010, S. 3113-3121. [Wirtschaftsgutqualität]

**Lehr, Helmut:** Update für die steuerliche Beratungspraxis. „Private“ Fotovoltaikanlagen. In: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht, 63. Jg., Nr. 34, 2009, S. 2659-2666. [Private PV-Anlagen]

**Ludolph, Andreas:** Bestellung in 2009 sichert unverminderten Fördersatz. Gewährung von Investitionszulage für Fotovoltaikanlagen. In: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht, 63. Jg., Nr. 46, 2009, S. 3564-3573. [Investitionszulage]

**Maslaton, Martin:** Handbuch des Rechts der Photovoltaik. 2. Auflage, Leipzig 2011. [Recht der Photovoltaik]

**Obermair, Stefan:** Der umsatzsteuerliche Bestandteilsbegriff. Diskutiert am Beispiel dachintegrierter Photovoltaikanlagen. In: DStR, 45. Jg., Nr. 22, 2007, S. 932-935. [Umsatzsteuerlicher Bestandteilsbegriff]

**Osthus, Christian:** Photovoltaik-Anlage auf dem Dach. Miet- und wohnungseigentumsrechtliche Aspekte, namentlich zur Verbrauchereigenschaft. Beck-Online, <http://beck-online.beck.de/Default.aspx?typ=reference&y=300&Z=NZM&B=2011&S=793> [11.06.2012]. [Verbrauchereigenschaft]

**Rödel/ Preißer/ Chlepas/ Kiebele/ Naumann zu Grünberg/ Ramb/ Raßfeld-Wilske/ Richter/ Seifried/ Seltenreich/ Tetens/ Tolksdorf:** Erbschaft- und Schenkungsteuer. Kompakt-Kommentar. Stuttgart 2009. [Erbschaft- und Schenkungsteuer Kommentar]

**Schanz, Sebastian:** Die Vorteilhaftigkeit von Photovoltaikanlagen unter Berücksichtigung der Besteuerung. In: DStR, 49. Jg., Nr. 37, 2011, S. 1772-1777. [Vorteilhaftigkeit von PV-Anlagen]

**Schneider, Josef:** Photovoltaikanlage. In: Lexikon des Steuerrechts. Finanz und Steuern, Band 16., 6. Auflage, Stuttgart 2011. [PV-Anlage]

**Seltmann, Thomas:** Photovoltaik. Solarstrom vom Dach. Berlin 2011. [Solarstrom vom Dach].

**Solardachbörse NordWest:** Muster Dachnutzungsverträge, <http://www.solardachboerse-bremen.de/formulare.htm> [15.08.2012]. [Muster Dachnutzungsvertrag]

**Wackerbauer, Johann/Lippelt, Jana:** Kurz zum Klima: Solarboom mit Nebenwirkungen. In: ifo Schnelldienst, Bd. 65, Nr. 3, 2012, S. 31-34. [Solarboom]

**Witte, Markus:** Was Sie über Photovoltaikanlagen wissen sollten. 3. Auflage, Dachau 2011. [Wissenswertes über PV-Anlagen]

**Wittlinger, Jürgen:** Photovoltaikanlagen im Steuerrecht: Steuerliche Grundlagen zur Nutzung der Sonnenkraft. Wiesbaden 2012. [PV-Anlagen im Steuerrecht]

**Rechtsquellenverzeichnis**

**BFH, Urteil vom 11.08.1999, XI R 12/98**, BStBl 2000 II, S. 229. Zur Anwendung der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei einem äußerst geringen Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit.

**BFH, Urteil vom 11.04.2008, V R 10/07**, BStBl 2009 II, S. 741. Unternehmereigenschaft des Betreibers einer Photovoltaikanlage; kein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage bei nicht zeitnaher Zuordnung zum Unternehmensvermögen.

**BFH, Urteil vom 18.12.2008, V R 80/07**, BStBl 2011 II, S. 292. Unternehmereigenschaft, Vorsteuerabzug und Bemessungsgrundlage beim Betrieb von Kraft-Wärmekopplungsanlagen, insbesondere von Blockheizkraftwerken.

**BFH, Urteil vom 15.09.2010, X R 21/08**, DStZ 2011, S. 57. Ansparrücklage: Voraussetzungen für das Vorliegen einer wesentlichen Betriebserweiterung, Konkretisierung der geplanten Investition, Annahme eines selbständigen Gewerbebetriebs, Betreiben einer Photovoltaikanlage und eines Elektroinstallationsunternehmens als einheitlicher Gewerbebetrieb.

**BFH, Urteil vom 19.07.2011, XI R 21/10**, DStR 2011, S. 2148. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines Carports.

**BFH, Urteil vom 19.07.2011, XI R 29/09**, DStRE 2011, S. 1530. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines anderweitig nicht genutzten Schuppens.

**BFH, Urteil vom 19.07.2011, XI R 29/10**, DStRE 2011, S. 1526. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage: Neueindeckung des Dachs einer Scheune.

**BFH, Urteil vom 14.03.2012, XI R 26/11**, Beck-Online, [http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata\ents\bfh\v\bfhv\\_2012-05-30\bfh\2012\cont\bfh.14\\_03\\_2012.xi%20r%2026\\_11.htm&pos=0&hlwords=Urteil%C3%90vom%C3%90+vom+%C3%90+urteil+%C3%90+Urteil+#xhlhit](http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata\ents\bfh\v\bfhv_2012-05-30\bfh\2012\cont\bfh.14_03_2012.xi%20r%2026_11.htm&pos=0&hlwords=Urteil%C3%90vom%C3%90+vom+%C3%90+urteil+%C3%90+Urteil+#xhlhit) [15.08.2012]. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage; Neueindeckung des Daches eines Wohnhauses.

**BFH, Urteil vom 20.06.2012, X R 42/11**, Juris – Das Rechtsportal, <http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=26514> [30.08.2012]. Nachweis der Investitionsabsicht bei neugegründeten Betrieben -

Berücksichtigung der tatsächlichen zukünftigen Anschaffung - Nachträgliche Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags - Verfolgbarkeit in der Buchführung.

**BMF, Schreiben vom 01.04.2009, IV B 8 S 7124/07/10002**, BStBl 2009 I, S. 523. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des sog. Direktverbrauchs nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz ab dem 1.1.2009 (§ 33 Abs. 2 EEG).

**BMF, Schreiben vom 08.05.2009, IV C 6 - S 2139-b/07/10002**, BStBl 2009 I, S. 633. Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912).

**EG-Richtlinie 2009/28 vom 23.04.2009**, Beck-Online, [http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata\ges\ewg\\_rl\\_2009\\_28\cont\ewg\\_rl\\_2009\\_28.htm&pos=4&hlword=s=EG-Richtlinie%20vom%20eg+%20EGRichtlinie+%20vom%20Richtlinie+%20EG+%20richtlinie+%20egrichtlinie+%20EG-Richtlinie+#xhlhit](http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata\ges\ewg_rl_2009_28\cont\ewg_rl_2009_28.htm&pos=4&hlword=s=EG-Richtlinie%20vom%20eg+%20EGRichtlinie+%20vom%20Richtlinie+%20EG+%20richtlinie+%20egrichtlinie+%20EG-Richtlinie+#xhlhit) [15.08.2012]. Richtlinie 2009/28/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen und zur Änderung und anschließenden Aufhebung der Richtlinien 2001/77/EG und 2003/30/EG.

**EuGH, Urteil vom 08.05.2003, C-269/00**, BStBl 2004 II, S. 378. Sechste Mehrwertsteuer-richtlinie - Artikel 6 II Unterabsatz 1 Buchstabe a und Artikel 13 Teil B Buchstabe b - Verwendung einer Wohnung in einem insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäude für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen - Keine Gleichstellung einer solchen Verwendung mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

**FG München, Urteil vom 27.07.2009, 14 K 595/08**, EFG 2009, S. 1977. Vorsteuerabzug aus der Sanierung eines Scheunendaches im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage.

**FG Nürnberg, Urteil vom 28.07.2011, 7 K 655/10**, DStRE 2012, S. 601. Investitionsabzug für Photovoltaikanlage nach § 7g EStG 2007.

**FG Nürnberg, Urteil vom 19.03.2012, 3 K 308/11**, Beck-Online, [http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata\ents\datev\datevpaket\\_2012-05-18\fg%20nuernberg\2012\cont\fg%20nuernberg.19\\_03\\_2012.3%20k%20308\\_11.htm&pos=0&lasthit=true&hlwords=Urteil%20vom%20vom+%20urteil+%20Urteil+#xhlhit](http://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata\ents\datev\datevpaket_2012-05-18\fg%20nuernberg\2012\cont\fg%20nuernberg.19_03_2012.3%20k%20308_11.htm&pos=0&lasthit=true&hlwords=Urteil%20vom%20vom+%20urteil+%20Urteil+#xhlhit) [15.08.2012]. Häusliches Arbeitszimmer für die Verwaltung einer Photovoltaikanlage.

**FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22.09.2011, 6 K 1963/11, DStRE 2012, S. 940.** Vorsteuerabzug aus der Installation einer Photovoltaikanlage erforderlichen Erneuerung des asbesthaltigen Daches.

**Hessisches FG, Urteil vom 20.01.2011, 11 K 2735/08, DStRE 2011, S. 1049.** Asbestbedingte Erneuerung der Dacheindeckung mit aufgesetzter Photovoltaikanlage.

**Landesamt für Steuern Bayern, Verfügung vom 05.08.2010, S 2190.1.1 - 1/3 St 32,** [http://www.finanzamt.bayern.de/informationen/Steuerinfos/Weitere\\_Themen/Photovoltaikanlagen/Dachintegrierte\\_Anlagen.php?f=LfSt&c=n&d=x&t=x](http://www.finanzamt.bayern.de/informationen/Steuerinfos/Weitere_Themen/Photovoltaikanlagen/Dachintegrierte_Anlagen.php?f=LfSt&c=n&d=x&t=x) [15.08.2012]. Ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für dachintegrierte Photovoltaikanlagen.

**Landesamt für Steuern Bayern, Verfügung vom 17.08.2011, S7168.1.1-4/6St33, DStR 2011, S. 1715.** Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer „Dachverpachtung“ an einen Photovoltaikanlagenbetreiber gegen Übernahme der Dachsanierung.

**OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 04.09.2008, S 2241 A - 110 - St 213.** NWB Datenbank, DokID: XAAAD-01217, <http://treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/321/Content/000321216.htm> [15.08.2012]. Einkommensteuerliche Behandlung von gemeinschaftlich betriebenen Photovoltaikanlagen; Abfärbung.

**OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 07.03.2012, S 7316 A - 2 - St 128,** Der Betrieb 2011, S. 1125. Vorsteuerberichtigungszeitraum nach § 15a UStG für Betriebsvorrichtungen, die wesentliche Bestandteile eines Gebäudes sind.

**OFD Niedersachsen, Verfügung vom 17.09.2010, S 2240 - 160 - St221/St222, DStR 2010, S. 2305.** Einkommensteuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen.

**OFD Niedersachsen, Verfügung vom 26.03.2012, S 2183b-42-St226, DStR 2012, S. 1185.** Sonderabschreibungen und Investitionsabzugsbetrag bei Photovoltaikanlagen.

**Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 22.09.2010, 2K282/07, DStRE 2011, S. 622.** Einzelhandelsgeschäft und Betrieb einer Photovoltaikanlage kein einheitlicher Gewerbebetrieb.

**Schriftliche Erklärung**

„Hiermit versichere ich, dass ich die Arbeit selbständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt wurden, alle Stellen der Arbeit, die wörtlich oder sinngemäß aus anderen Quellen übernommen wurden, als solche kenntlich gemacht wurden und die Arbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegen hat.“

13. September 2012

Gabriele Carstens