



LÖSUNGEN
BEGINNEN
HIER

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

ALB – Tagung am 18. Januar 2023

- Steuerliche Aspekte beim Betrieb von PV-Anlagen -

FOCUS

TOP

STEUERKANZLEI

2022

LAND- &
FORST-
WIRTSCHAFT

FOCUS-STEUERBERATER.DE
IN KOOPERATION MIT

FACT[®] FIELD

Agenda



- 1. Allgemein**
- 2. Ertragsteuer**
- 3. Umsatzsteuer**
- 4. Beispiel, Gestaltung und Praxisfall**
- 5. Gewerbesteuer**
- 6. Erbschaft- und Schenkungsteuer**
- 7. Grundsteuer**
- 8. Grunderwerbsteuer**

■ Allgemein

- **Mit dem Jahressteuergesetz 2022 weitgehende steuerliche Entlastungen**
- **Im Wesentlichen betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer**
- **Entlastung von bürokratischen Pflichten**
- **Ziel: Ausbau erneuerbarer Energien**

■ Bisherige Besteuerung

- **Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Erstellung Gewinnermittlung)**
- **Wahlrecht zur Liebhaberei für bestimmte Anlagen**
 - Leistung kleiner 10 kWp
 - Strom für eigene Wohnzwecke oder Einspeisung
 - Inbetriebnahme nach dem 31.12.2003, sonst 20 Jahre Frist für ausgeforderte Anlagen
- **Umsatzsteuerlicher Unternehmer (Option Kleinunternehmerregelung möglich)**
 - Kleinunternehmerregelung: Umsatz maximal 22.000 € p.a.

- **Ertragsteuerbefreiung auf bestimmte PV-Anlagen ab 01.01.2022**
 - **Voraussetzungen - § 3 Nr. 72 EStG**
 - EFH (einschl. Garagen, Carport, Nebengebäude)
 - Gewerbeimmobilien, Garagenhof
 - bis max. 30 kWp

 - Sonstige Gebäude (MFH, gemischt genutzte Gebäude)
 - bis max. 15 kWp je Wohn – und Gewerbeeinheit
 - Betrieb mehrerer Anlagen bis max. 100 kWp pro Steuerpfl./Mitunternehmerschaft

 - **Unabhängig von Verwendung des Stroms**
 - Fremde Wohnzwecke
 - Voll-Einspeisung
 - Eigennutzung (E-Auto)

 - **Kein Wahlrecht**

■ **Beispiele:**

- **Max Müller besitzt ein Einfamilienhaus und betreibt auf dem Dach eine PV-Anlage mit einer installierten Bruttoleistung von 28 kWp.**
 - EFH
 - bis max. 30 kWp
 - Betrieb mehrerer Anlagen bis max. 100 kWp pro Steuerpfl./Mitunternehmerschaft

- **Max Müller besitzt ein vierstöckiges Mehrfamilienhaus mit PV-Anlage mit 60 kWp. Im EG Vermietung an Einzelhändler, restliche drei Etagen Wohnungen.**
 - Sonstige Gebäude (MFH, gemischt genutzte Gebäude)
 - bis max. 15 kWp je Wohn – und Gewerbeeinheit
 - Betrieb mehrerer Anlagen bis max. 100 kWp pro Steuerpfl./Mitunternehmerschaft

- **Ertragsteuerliche Konsequenzen ab 1.1.2022**
 - **Befreiung von Einnahmen und Entnahmen**
 - **Abzugsverbot der Ausgaben nach § 3c EStG**
 - **Keine Gewinnermittlung mehr notwendig**
 - **Keine gewerbliche Infektion (Vermietungs-GbR mit)**
 - Verm. Verw. GmbH & Co. KG - Mietobjekt - PV-Anlage mit max. 15 kWp pro Wohn- oder Gewerbeinheit (max. 100 kW) – Versorgung Mieter mit Strom

Steuerliche Aspekte bei PV-Anlagen



Sachliche Begünstigung	Einfamilienhäuser	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Max. 30 kWp ▪ § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG
	Nicht Wohnzwecken dienende Gebäude	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Max. 30 kWp ▪ § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG
	Sonstige Gebäude	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Max. 15 kWp je Einheit ▪ § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG
Höchstbegünstigung	Pro Steuerpflichtiger (nat. Person oder KapG) bzw. pro Mitunternehmer	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 100 kWp ▪ § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG
Rechtsfolgen	Rechtsfolgen, die bei Anwendung von § 3 Nr. 72 EStG eintreten:	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einnahmen und Entnahme steuerfrei ▪ Keine Gewinnermittlung ▪ § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht mehr anzuwenden

Steuerliche Aspekte bei PV-Anlagen



Beispiele	
a)	<ul style="list-style-type: none">▪ Ein Gebäude wird 100% gewerblich genutzt
Lösung	<ul style="list-style-type: none">▪ Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 Buchst. a) EStG▪ Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude
b)	<ul style="list-style-type: none">▪ Ein Gebäude wird 51% gewerblich und 49% Wohnzwecke genutzt
Lösung	<ul style="list-style-type: none">▪ Das Gebäude wird nicht überwiegend zu Wohnzwecken genutzt▪ Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG▪ Sonstiges Gebäude
c)	<ul style="list-style-type: none">▪ Ein Gebäude wird 49% gewerblich und 51% Wohnzwecke genutzt
Lösung	<ul style="list-style-type: none">▪ Das Gebäude wird überwiegend zu Wohnzwecken genutzt▪ Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 72 Buchst. b) EStG▪ Sonstiges Gebäude

■ **Umsatzsteuerliche Regelungen ab 01.01.2023**

■ **Änderung § 12 Abs. 3 UStG**

- Für die Lieferung einer PV-Anlage gilt der neue Umsatzsteuersatz mit 0 %, statt bisher 19 %
- Betrifft sowohl die Lieferung von Material (Solarmodule, wesentliche Komponenten) als auch Installation
- Damit wird ab 2023 der Nettobetrag der Rechnung dem Bruttobetrag entsprechen
- Führt zur Entlastung von Bürokratie durch Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ohne finanzielle Nachteile wie fehlender Vorsteuerabzug
- Gilt für alle PV-Anlagen auf und in der Nähe von Wohnungen und Anlagen auf öffentlichen Gebäuden
- Vereinfachungsregel: Nullsteuersatz gilt für alle Anlagen bis Leistung von max. 30 kWp
- Zuviel entrichtete Umsatzsteuern aus Anzahlungsrechnungen im Jahr 2022 werden in der Schlussabrechnung im Jahr 2023 gutgeschrieben

■ **Umsatzsteuerliche Regelungen ab 01.01.2023**

- **Für alle PV-Anlagen (oder Komponenten), die bereits vor dem 01.01.2023 geliefert bzw. montiert worden sind, gelten die bisherigen Regelungen und Wahlrechte**
- **Wer z.B. im Jahr 2022 zur Regelbesteuerung optiert hat, für den bleibt dies auch ab 2023 noch maßgebend**
- **Rückkehr zum Status des Kleinunternehmers nach Ablauf von 5 Jahren möglich, wenn Voraussetzungen (Umsatz max. 22.000 € p.a.) erfüllt**
- **Achtung: § 2 Abs. 1 S. 2 UStG → Das Unternehmen umfasst die gesamte (...)Tätigkeit des Unternehmers**
 - z.B.: selbständiger Handwerker mit PV-Anlage → mögliche Lösung: Ausgliederung

■ Beispiel und Gestaltung

Beispiel	<ul style="list-style-type: none">▪ A betreibt auf dem Dach seines Betriebs eine PV-Anlage mit 20 kWp▪ Im VZ 2023 werden insgesamt 10.000 kWh Strom produziert▪ Im VZ 2023 werden davon 6.000 kWh Strom in das öffentliche Netz eingespeist▪ Im VZ 2023 werden davon 4.000 kWh Strom für betriebliche Zwecke genutzt
Lösung	a) Die Entgelte für die Einspeisung in das öffentliche Netz sind nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei b) Offen ist die Frage, ob sich die Befreiung auch auf den im Betrieb eigengenutzten Strom erstreckt. U.E gilt hierfür § 3 Nr. 72 EStG nicht, da es sich bei der Eigennutzung um Aufwand handelt und nicht um eine Einnahme oder Entnahme Rechtsfolge: Kostenabzug i. H. v. 4/10 der Aufwendungen möglich
Abwandlung (Gestaltung)	<ul style="list-style-type: none">▪ Die Ehefrau von A veräußert den mit der PV-Anlage produzierten Strom an den Betrieb des Ehemannes
Lösung	<ul style="list-style-type: none">▪ Die Ehefrau erzielt insgesamt steuerfreie Einnahmen gem. § 3 Nr. 72 EStG▪ Der Ehemann kann die in Rechnung gestellten Kosten als Betriebsausgabe abziehen

■ **Praxisfall:**

- **Landwirtin L betreibt in Form eines Einzelunternehmens drei PV-Anlagen mit einer jeweiligen installierten Gesamtbruttoleistung von 29 kWp und eine PV-Anlage mit einer Leistung von 90 kWp.**
- **Da L mehrere Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung von mehr als 100 kWp betreibt, sind die Einnahmen aller 4 Anlagen steuerpflichtig, obwohl für die drei kleinen Anlagen die Steuerfreiheit gelten könnte**
- **Gestaltungsansatz:**
 - Übertragung der großen Anlage (90 kWp) auf z.B. Tochter
 - steuerneutral möglich?

■ Praxisfall:

■ Gestaltungsansatz:

- Übertragung der großen Anlage (90 kWp) auf Tochter steuerneutral möglich?
- Nach EStG grds. nur Übertragung von gesamten Betrieben oder Teilbetrieben steuerneutral möglich → PV- Anlage kein Teilbetrieb (BFH-Urteil vom 13.06.2022)
- Verkauf der Anlage führt zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns
- Schenkung der Anlage führt zur Entnahme der PV-Anlage (Besteuerung)

- Gründung einer GbR mit Tochter. Steuerneutrale Übertragung der PV-Anlage aus Einzelunternehmen in GbR möglich. Später: Übertragung der Anteile an der GbR auf Tochter. Folge: steuerneutrale Übertragung der großen Anlage auf Tochter und die Einnahmen aus den drei kleinen Anlagen bleiben steuerfrei

■ **Gewerbesteuer**

■ **PV-Anlagen unterliegt als Gewerbebetrieb der GewSt nach § 2 Abs. 1 GewStG**

- Beginn GewSt-Pflicht mit Stromeinspeisung ins Netz
- Ausnahme § 3 Nr. 32 GewStG (seit 2019)
 - **Anlagenbetreiber (i.S.d. § 3 Nummer 2 des EEG), wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt beschränkt.**
- Neufassung § 3 Nr. 32 GewStG (ab 2022)
 - **Anlagenbetreiber (i.S.d. § 3 Nummer 2 des EEG), wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 30 Kilowatt beschränkt**
- Somit Anpassung des GewStG an das EStG mit der Folge keine Gewerbesteuer auf PV-Anlagen bis 30 kWp

■ **Gewerbsteuer**

■ **Bei Beteiligung an einer PV-Betreibergesellschaft**

– Bei Freiflächen-PV-Anlagen

- **Anrechnung Gewerbesteuer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel**

- § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG

- Aber Sondervergütungen/ Vorabgewinne (Pacht) sind nicht zu berücksichtigen (Vgl. BMF vom 03.11.2016, Rz. 22)

- **Beispiel:**

- Landwirt ist mit 5 % an einer Freiflächen-PV-Gesellschaft beteiligt. Er bekommt für die Überlassung der Flächen 30.000 Euro im Jahr. Der Gewinn der Gesellschaft beträgt 50.000 €.

- Nur 5 % der Gewerbesteuer können beim Landwirt angerechnet werden. Aufgrund der Sondervergütung muss er jedoch ca. 40 % des Gewinnes versteuern (5 % von 50.000 € und 30.000 € Sonderbetriebseinnahme). Diese Regelung führt bei Freiflächenanlagen zu Nachteilen für den Gesellschafter, welcher Grundstücke der Gesellschaft überlässt.

■ Erbschaft- und Schenkungsteuer

■ **Steuerbegünstigung gem. §§ 13a bzw. 13b ErbStG**

– Mit Wahlrecht zur Liebhaberei:

- **Es wird kein Betriebsvermögen i.S.d. § 12 Abs. 5 ErbStG übertragen.**
- **D. h. die Verschonungsregelung für Betriebsvermögen nach den §§ 13a und 13b ErbStG gilt nicht (AStW (IWW-Verlag), 10/2022 S. 741)**

– Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 72 EStG:

- **Es liegt weiterhin Betriebsvermögen vor.**
- **D. h. die Verschonungsregelung für Betriebsvermögen nach den §§ 13a und 13b ErbStG dürfte zur Anwendung kommen.**
- **Verwaltungsauffassung bleibt abzuwarten.**

- **Erbschaft- und schenkungssteuerliche Besonderheiten/ Bewertung**
 - **Besonderheit bei Freiflächen PV-Anlagen**
 - Ist der Landwirt als Kommanditist (z.B. GmbH & Co. KG) beteiligt, stellt die verpachtete Fläche notwendiges Sonderbetriebsvermögen dar (§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG Überführung zu Buchwerten) → §§ 13a und 13b ErbStG
 - **Reine Flächenüberlassung, ohne Beteiligung:**
 - die Flächen scheiden aus dem landwirtschaftlichen Vermögen aus und werden zu Grundvermögen
 - land- und forstwirtschaftlichen Vermögen i. S. d. § 158 BewG tätigkeitsbezogen auszulegen (BFH v. 25.11.2020, II R 9/19)
 - **Innerhalb der Behaltefrist (§ 13a Abs. 5 und 10 ErbStG) von 5 oder 7 Jahren (§ 162 Abs. 3 und 4 BewG i.V.m. § 166 BewG) bzw. von 15 Jahren nach einer Hofübergabe**
 - Schädliche Verwendung mit (ggf. anteiligem) Verlust der erbschaftsteuerlichen Verschonung
 - und Bewertung mit dem Liquidationswert
 - **Erfolgt die Hofübergabe nach der Verpachtung**
 - Bewertung als Grundvermögen gem. §§ 178, 179 BewG mit dem Bodenrichtwert
 - Keine Verschonung gem. § 13a ErbStG

- **Erbschaft- und schenkungssteuerliche Besonderheiten/ Bewertung**
 - **Ausnahme Agri-PV Anlagen**
 - gemeinsamen Ländererlass vom 15.07.2022
 - Anlagen, die die Voraussetzungen DIN SPEC 91434 Kategorie I oder II erfüllen
 - **Kategorie I: Aufständigung mit lichter Höhe (mindestens 2,10 m) und Bewirtschaftung unter der Agri-PV-Anlage**
 - **Kategorie II: Bodennahe Aufständigung Bewirtschaftung zwischen den Agri-PV-Anlagenreihen**
 - Flächen sind bewertungsrechtlich weiterhin landwirtschaftlichen Vermögen = Verschonung bleibt bestehen

■ Grundsteuer

■ PV-Anlagen auf Dächern

- Keine besondere Berücksichtigung → über Grundsteuer A und B abgegolten

■ Freiflächen PV-Anlagen

- Flächen sind dem Grundvermögen zuzuordnen → Grundsteuer B
- Ausnahme Agri-PV-Anlagen (DIN SPEC 91434 Kategorie I oder II) → Grundsteuer A

■ Grunderwerbsteuer

■ PV-Anlage dient zur Energieversorgung des Grundstücks (Eigenbedarf)

- Anlage gilt als Bestandteil des Grundvermögens
- Hierfür gezahltes Entgelt gehört in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage

■ PV-Anlage dient der Energieerzeugung und Einspeisung in das Netz

- Anlage gilt als Betriebsvorrichtung
- Hierfür gezahltes Entgelt gehört nicht in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage

■ PV-Anlage als Ersatz für sonst erforderliche Dacheindeckung

- Anlage gilt als Bestandteil des Grundvermögens
- Hierfür gezahltes Entgelt gehört in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage

■ Zusammenfassung

■ Einkommensteuer

- Steuerfreie Einnahmen unter Voraussetzungen des 3 § Nr. 72 EStG ab 01.01.2022

■ Umsatzsteuer

- Nullsteuersatz auf Lieferungen von PV-Anlagen ab 01.01.2023

■ Gewerbesteuer

- Steuerfreie Einnahmen (analog zur Einkommensteuer), sonst Freibetrag in Höhe von 24,5 T€

■ Erbschaft- und Schenkungsteuer

- PV-Anlagen behält Status ‚Betriebsvermögen‘ → steuerliche Begünstigungen bleiben erhalten

■ Grundsteuer

- Nur Freiflächen PV-Anlagen fallen unter Grundsteuer A oder B, nicht Dach PV-Anlage

■ Grunderwerbsteuer

- Keine Grunderwerbsteuer, wenn PV-Anlage Betriebsvorrichtung (Einspeisung in das Netz und nicht Dachersatz)



LÖSUNGEN
BEGINNEN
HIER

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

