

Aktuelle Entwicklungen der Besteuerung von Photovoltaik-Anlagen und Batteriesystemen

Ansas Wittkowski

Wir befinden uns mitten in der Energiewende. Viele Privatpersonen, aber auch Unternehmer leisten ihren Beitrag etwa in der Form, dass sie auf den Dächern ihrer Privathäuser oder Betriebe selbst eine Photovoltaik-Anlage betreiben. Und es werden stetig mehr. Immer beliebter werden dabei auch Batteriespeichersysteme. Neue Photovoltaik-Anlagen werden häufig gleich mit einem Batteriespeichersystem ausgestattet, alte Anlagen zunehmend nachgerüstet.

Mit Ablauf des Jahres 2020 enden die hohen EEG-Vergütungen der ersten Photovoltaik-Anlagen. Damit verschieben sich auch die monetären Schwerpunkte. Die Erhöhung der persönlichen Autarkie, d.h. die Reduzierung der eigenen Stromrechnung bei gleichzeitiger steuerlicher Optimierung, kann sich momentan als Anreiz zur Anschaffung einer Photovoltaik-Anlage erweisen.

Der Autor stellt die steuerlichen Folgen für Photovoltaik-Anlagebetreiber dar und zeigt auf, wie diese optimiert werden können.



1. Steuerliche Behandlung der Photovoltaik-Anlage

Jeder, der seinen durch die eigene Anlage erzeugten Strom einspeist, erhält dafür eine Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG). Diese EEG-Vergütungen aus der Einspeisung des Stroms sind umsatz- und einkommensteuerpflichtig. Die **steuerliche Behandlung** ist für Anlagen, die nach dem 31.3.2012 in Betrieb genommen wurden, weitgehend unverändert. Diese sei kurz **zusammengefasst**:

Die Kernfragen

- Welche einkommen-, gewerbe- und umsatzsteuerlichen Besonderheiten sind mit dem Betreiben einer Photovoltaik-Anlage verbunden?
- Inwiefern unterscheidet sich die umsatzsteuerliche von der einkommensteuerlichen Behandlung, wenn Batteriespeichersystem und Photovoltaik-Anlage gleichzeitig erworben werden?
- Wie sind Batterien umsatz- und einkommensteuerlich zu behandeln, wenn sie erst nach Inbetriebnahme der Photovoltaik-Anlage angeschafft worden sind?
- Welche Entwicklungen zeichnen sich derzeit hinsichtlich der Nutzung von Photovoltaik-Anlagen und Batterien ab? Was bedeutet dies für die steuerliche Zuordnung zum Privatvermögen oder Unternehmens- bzw. Betriebsvermögen?



Dr. Ansas Wittkowski, Steuerberater, LW TAX Lemaitre Wittkowski GmbH, München (E-Mail: ansas.wittkowski@lwtax.de, Internet: www.lwtax.de)

- Wird die Anlage zu mindestens 10 % unternehmerisch bzw. betrieblich genutzt, so besteht die Möglichkeit, die Photovoltaik-Anlage im Rahmen der **Ermittlung der gewerblichen Einkünfte** abzuschreiben bzw. den auf der Rechnung ausgewiesenen **Vorsteuerbetrag** vom Finanzamt erstatten zu lassen. Damit lässt sich die Steuerbelastung auf die EEG-Vergütungen reduzieren.
- Gleichzeitig und damit quasi als Ausgleich ist der sog. **private Eigenverbrauch** des Stroms aus der Anlage umsatz- und einkommensteuerpflichtig.
- Neben der **Einkommensteuer** kann ertragsteuerlich auch die **Gewerbsteuer** in Betracht kommen. Dabei ist zu beachten, dass es einen gewerbesteuerlichen Freibetrag von 24.500 € gibt, der wohl von den wenigsten privaten Betreibern überschritten werden dürfte. Sollte dies in besonderen Fällen dennoch der Fall sein, kann die Gewerbe- auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG ganz oder teilweise angerechnet werden.
- Die Stromeinspeisung hat zur Folge, dass auch Privatpersonen zu umsatzsteuerlichen Unternehmern werden. Liegen die Umsätze im vergangenen Jahr unter 17.500 € (ab 2020:

22.000 €) und im laufenden Jahr unter 50.000 €, dann ist der Unternehmer als sog. **Kleinunternehmer** anzusehen. Positiver Effekt der Kleinunternehmerregelung ist, dass sowohl der eingespeiste als auch der privat genutzte Strom nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Das bedeutet allerdings im Gegenzug, dass der Kleinunternehmer keine Möglichkeit hat, sich die Vorsteuer aus der Anschaffung der Photovoltaik-Anlage vom Finanzamt erstatten zu lassen.

Gleichwohl kann er zur sog. Regelbesteuerung optieren, d.h. seinen Status als Kleinunternehmer aufgeben. Damit verbunden ist das Recht zum Vorsteuerabzug, auf der anderen Seite aber auch eine Umsatzsteuerpflicht hinsichtlich des eingespeisten und des privaten Stromverbrauchs aus der Photovoltaik-Anlage. Optiert der Unternehmer zur Regelbesteuerung, ist er für mindestens fünf Kalenderjahre daran gebunden.

- Einkommensteuerlich ist der sog. **Investitionsabzugsbetrag** nach § 7g EStG von großem finanziellen Interesse. Wenn die übrigen Anspruchsvoraussetzungen vorliegen, kann nämlich bereits vor den eigentlichen Investitionen ein Abzugsbetrag gewinnmindernd abgezogen werden. So können bereits im Jahr vor den Investitionen bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten als fiktive Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden.

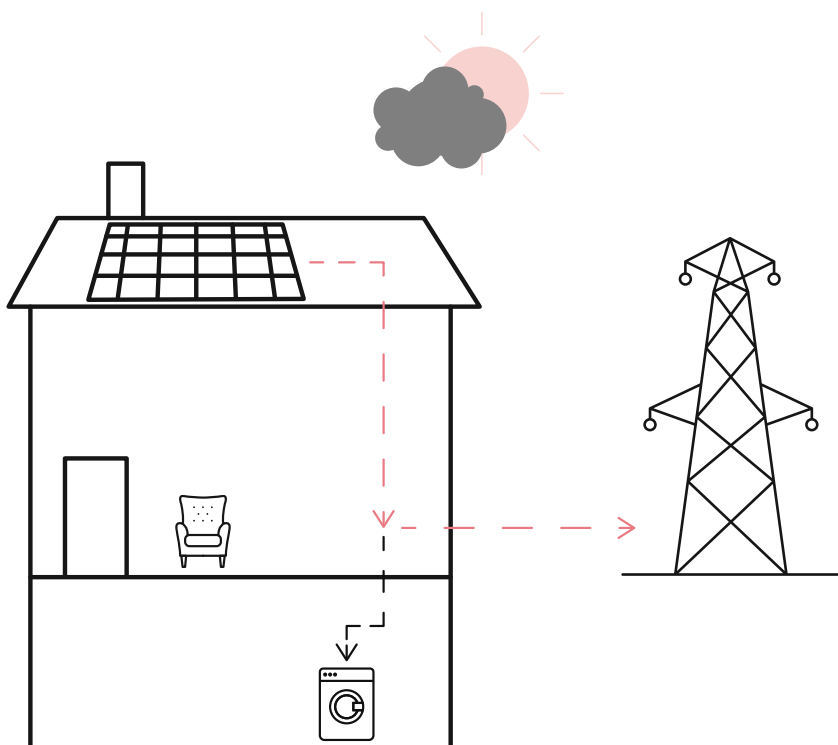


Abb. 1: Nutzung der Photovoltaik-Anlage: Einspeisung und privater Verbrauch

2. Steuerliche Behandlung eines Batteriespeichers

Die steuerliche Behandlung von Batteriespeichersystemen erweist sich hingegen als komplizierter und uneinheitlicher. Die Finanzämter gehen hierbei unterschiedlich vor, wie die Erfahrungen der letzten Jahre zeigen.

Die wesentliche Frage bei der steuerlichen Behandlung eines Stromspeichers ist, ob es sich bei der Photovoltaik-Anlage und dem Batteriespeicher um ein sog. **einheitliches Zuordnungsobjekt** handelt.

Praktikerfrage:

Warum ist die Unterscheidung nach der Einheitlichkeit des Zuordnungsobjekts steuerlich so wichtig?

- Das hängt insbesondere mit der zwingenden steuerlichen Voraussetzung einer 10 %igen unternehmerischen bzw. betrieblichen Nutzung der Batterie ab.
- Im Normalfall kann bei Privatpersonen eine Batterie alleine keine 10 %ige unternehmerische bzw. betriebliche Nutzung erreichen. Damit scheiden Vorsteuerabzug und Abschreibungsmöglichkeiten aus.
- Betrachtet man die Photovoltaik-Anlage und die Batterie als Einheit, so kann die Schwelle von 10 % überschritten werden.

Die **Finanzgerichtsrechtsprechung** (vgl. BFH-Beschluss vom 7.2.2018, V B 105/17 bzw. FG München, Urteil vom 24.8.2017, 14 K 2753/15) geht gegenwärtig davon aus, dass es sich bei einem Batteriespeicher um keine wesentliche Komponente der Photovoltaik-Anlage handelt. Diese Auffassung wird jedoch, soweit ersichtlich, durch die Finanzverwaltung für die Umsatz- und Einkommensteuer unterschiedlich ausgelegt.

2.1. Die Batterie wird gleichzeitig mit der Photovoltaik-Anlage erworben

Als relativ unproblematisch dürfte sich (zumindest gegenwärtig noch) der umsatzsteuerliche Fall erweisen, in dem ein Batteriesystem zeitgleich mit der Photovoltaik-Anlage angeschafft wird. In diesen Fällen wird der Batteriespeicher üblicherweise – und gedeckt durch die Auffassung der Finanzverwaltung – **umsatzsteuerlich** als ein **unselbstständiger Bestandteil** der gesamten Photovoltaik-Anlage betrachtet.

Das wiederum hat zur Folge, dass umsatzsteuerlich ein **Vorsteuerabzug** wie bei der Photovoltaik-Anlage selbst besteht.

Hinweis:

Die Rechtsauffassung einer **einheitlichen Betrachtung** hat aktuell die OFD Karlsruhe mit Verfügung vom 13.8.2019 (S 7104 Karte 1) bestätigt, auch wenn die Anweisung nur zur Umsatzsteuer ergangen ist.

Die „Hilfe zu Photovoltaikanlagen“ des Bayerischen Landesamts für Steuern vom Januar 2019, abrufbar unter https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Steuerinfos/Weitere_Themen/Photovoltaikanlagen/, sieht diese Ansicht für die Umsatzsteuer ebenso vor.

Anders als bei der Umsatzsteuer wird für die **Einkommensteuer** – zumindest nach dem Leitfaden des Bayerischen Landesamts für Steuern – auf die **Bauart** der Batteriesysteme (Einbau vor oder nach dem Wechselrichter) abgestellt. Der zeitgleiche Erwerb von Photovoltaik-Anlage und Batterie führt einkommensteuerlich noch nicht automatisch zu einer Zuordnung der Batterie ins Betriebsvermögen und damit zu steuerwirksamen Abschreibungen.

Gleichwohl zeigt die **Besteuerungspraxis**, dass **vielfach** auch für die Einkommensteuer auf den **Anschaffungszeitpunkt** der Batterie abgestellt wird, um zu bestimmen, ob ein einheitliches Zuordnungsobjekt vorliegt.

2.2. Batterie wird erst nachträglich erworben und eingebaut

Abweichend zu den vorstehenden Ausführungen verhält sich der Fall, wenn die Batterie erst zu einem späteren Zeitpunkt, also erst nach Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage, angeschafft wird. In diesen Fällen vertritt die Finanzverwaltung, gestützt auf den bereits erwähnten BFH-Beschluss vom 7.2.2018, V B 105/17, sowohl für die **Umsatz-** als auch die **Einkommensteuer** die Auffassung **zweier Zuordnungsobjekte**. Das bedeutet: Da die Batterie regelmäßig für private Zwecke zur Erhöhung des Eigenverbrauchs genutzt wird, wird die Schwelle einer 10 %igen unternehmerischen bzw. betrieblichen Nutzung nicht überschritten. Damit scheidet eine Zuordnung zum Unternehmens- bzw. Betriebsvermögen aus.

Es bleibt also bei den grundsätzlichen steuerlichen Prinzipien, nur eben heruntergebrochen auf die Batterie. Liegt die unternehmerische bzw. betriebliche Nutzung der Batterie bei mindestens

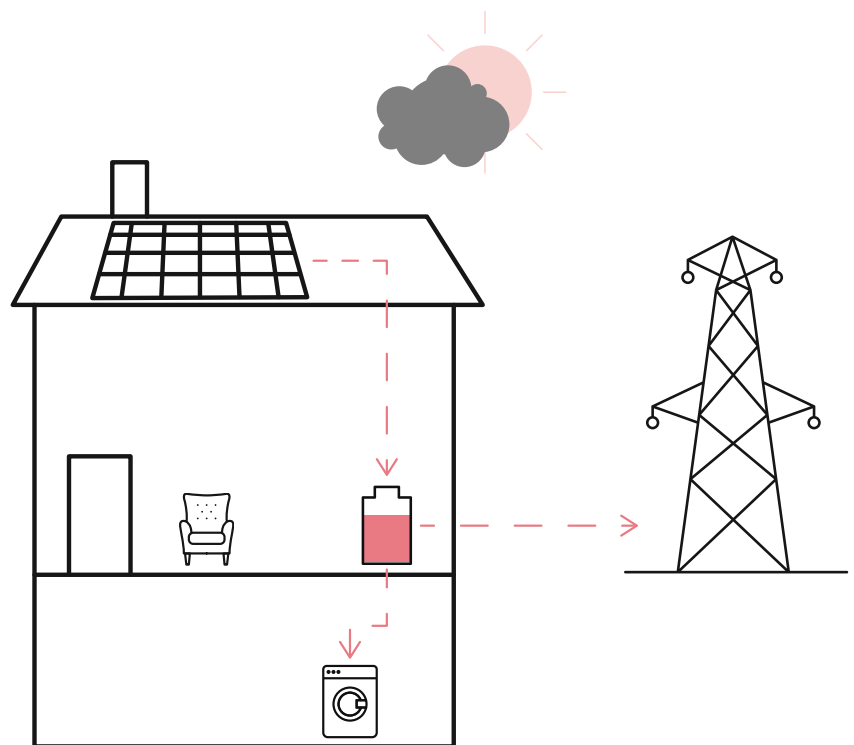


Abb. 2: Batteriespeichersystem

10 %, können die Anschaffungskosten weiterhin abgeschrieben bzw. die Vorsteuern erstattet werden. Das dürfte aber gegenwärtig in den seltensten Konstellationen der Fall sein.

2.3. Zusammenfassung

Anders als bei der Photovoltaik-Anlage (PV-Anlage) tauchen bei den Batterien Schwierigkeiten und Unklarheiten auf. Dabei sind vor allem **Unterschiede** zwischen der Umsatz- und der Einkommensteuer ersichtlich.

In Bezug auf die **konventionelle Batterienutzung** ergibt sich zusammengefasst das in der Tabelle (S. 180) dargestellte Bild.

In diesem Zusammenhang sei auch darauf verwiesen, dass das **Zuordnungswahlrecht** durch den Betreiber stets **rechtzeitig auszuüben** ist. Nach der bisherigen strengen Auffassung des BFH ist eine durch äußere Beweisanzeichen belegte rechtzeitige Entscheidung des Unternehmers spätestens bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen zu treffen, d.h. bis zum 31.7. des Folgejahres.

	Batteriespeicher wird ...	
	... gleichzeitig mit PV-Anlage eingebaut	... nachträglich zur PV-Anlage eingebaut
Umsatzsteuer	Vorsteuerabzug bezüglich der Anschaffungskosten der Batterie möglich. Die Besteuerung der privaten Nutzung der Batterie ist mit der Besteuerung des privat genutzten Stroms abgedeckt.	Grundsätzlich kein Vorsteuerabzug bezüglich der Anschaffungskosten der Batterie möglich. Es bleibt bei der Besteuerung des privat genutzten Stroms.
Einkommensteuer	Nicht eindeutig , ob eine steuerliche Abschreibung der Anschaffungskosten der Batterie möglich ist. Die Besteuerung der privaten Nutzung der Batterie ist mit der Besteuerung des privat genutzten Stroms abgedeckt.	Grundsätzlich keine steuerliche Abschreibung auf die Anschaffungskosten. Es bleibt bei der Besteuerung des privat genutzten Stroms.

Praxishinweis:

Der BFH zweifelt, ob seine bisherige restriktive Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Gegenständen mit dem EU-Recht vereinbar ist (vgl. Pressemitteilung des BFH Nr. 5/20 vom 30.1.2020). Er hat daher die Frage dem **EuGH** zur Klärung vorgelegt.

3. Neuere Entwicklungen bei der Besteuerung von Batterien

Die Reduzierung der EEG-Vergütungen führt dazu, dass die Einspeisung von Strom nicht mehr als das wichtigste Ziel der Betreiber gesehen wird. Vielmehr geht es den Privatpersonen zunehmend darum, ihre Stromrechnungen zu reduzieren und unabhängiger von künftigen Preisentwicklungen zu sein. Damit haben **Batteriesysteme** in den letzten Jahren immer mehr an Bedeutung gewonnen und werden dies auch weiterhin tun. Flankiert wird diese Entwicklung durch die wachsende Leistungsfähigkeit der Batteriesysteme.

Gleichwohl sind die Entwicklungen hinsichtlich der **Nutzung** von Photovoltaik-Anlagen und Batterien **uneinheitlich**:

- Durch sog. **SolarCloud-Modelle** kann der selbst erzeugte Photovoltaik-Strom das ganze Jahr über vom Betreiber selbst verbraucht werden. Damit ist es fast denkbar, dass neue Photovoltaik-Anlagen und Batterien insgesamt dem Privatvermögen zuzurechnen sind, zumindest dann, wenn die unternehmerische

bzw. gewerbliche Nutzung weniger als 10 % ausmacht. Der Vorsteuerabzug und die Abschreibungen in Bezug auf die Photovoltaik-Anlagen und Batterien fallen weg.

- Demgegenüber gibt es Geschäftskonzepte am Markt, z.B. die „sonnenFlat“, die so konzipiert sind, dass durch die **Teilnahme an einem virtuellen Kraftwerk** die 10 %ige Schwelle für die Unternehmens- und Betriebsvermögenszuordnung der Batterie erfüllt ist. Hintergrund ist die Fernsteuerung der Batterie durch den Anbieter und die dafür gezahlte Vergütung in Form einer Freistrommenge bzw. Gewinnbeteiligung. Da die Batterie dadurch dem Unternehmens- bzw. Betriebsvermögen zugeordnet wurde, wird ein Vorsteuerabzug begründet bzw. werden die steuerlichen Abschreibungen ermöglicht. Ausweislich der Internetseite des Anbieters wurde das Konzept bereits seitens der Finanzbehörden auch so bestätigt.

4. Zusammenfassung

Für Privatpersonen und Gewerbetreibende erweist sich eine Photovoltaik-Anlage immer noch als vorteilhaft. Auch wenn die hohen EEG-Vergütungen nunmehr nach 20 Jahren auslaufen, verschieben sich die **Vorteile** insbesondere auf die Reduzierung der eigenen Stromkosten. Die Unabhängigkeit von Stromkonzernen wird dabei zunehmend zu einem Wert an sich. Die Corona-Krise wird noch den Effekt verstärken.

Steuerliche Schwierigkeiten zeigen sich gegenwärtig im Zusammenhang mit den **Batteriesystemen**. Hier ergeben sich aber aktuelle Entwicklungen und Produkte, die einen Abzug von Vorsteuern und die Möglichkeit der Abschreibung im Zusammenhang mit den Anschaffungskosten schaffen. Konzeptionell erfolgt dies dadurch, dass die Schwelle der 10 %igen unternehmerischen bzw. betrieblichen Nutzung überschritten wird.

Die Produkte, Konzepte und Absichten im Zusammenhang mit Photovoltaik-Anlagen und Batteriesystemen werden damit in Zukunft wohl unterschiedlicher, aus steuerlicher Sicht aber nicht in jedem Fall weniger lukrativ. □



Photovoltaik-Anlage als Gewerbebetrieb: buchhalterische und umsatzsteuerliche Konsequenzen:

Hoffmann:
BC 10/2010, S. 462 f.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2010, 462