

Praxisfall & PV-Anlagen

PV-Anlagen im Verein: So werden sie ertrag- und umsatzsteuerlich behandelt

PV-Anlagen (PV-Anlagen) sind für Vereine in verschiedener Hinsicht interessant. Zum einen verfügen Vereine oft über nutzbare Dach- und andere Flächen. Zum zweiten ist durch die gestiegenen Strompreise die Eigenversorgung rentabler. Zum dritten machen gestiegene Einspeiseentgelte die PV-Anlagen auch als Einnahmequelle interessant. Und last but not least hat sich zum 01.01.2023 auch die Umsatzbesteuerung kleinerer PV-Anlagen geändert.

Die aktuellen Einspeisevergütungen

Die Einspeiseentgelte hängen davon ab, ob der Strom vollständig eingespeist oder teilweise selbst verbraucht wird. Die Leistung der Anlagen wird nach dem Maximum bei voller Sonneneinstrahlung gemessen in Kilowatt peak (kWp). Diese Maßgröße ist auch für die steuerliche Einordnung von Bedeutung.

PV-Anlagen mit Eigenversorgung erhalten je nach Größe für die Teil-einspeisung von Strom je Kilowattstunde ins öffentliche Netz folgende Entgelte:

- Bis 10 kWp Anlagenleistung 8,2 Cent
- Bis 40 kWp Anlagenleistung 7,1 Cent
- Bis 750 kWp Anlagenleistung 5,8 Cent

Beispiel Eine 15 kWp-Anlage mit Eigenversorgung erhält dann für die ersten zehn kWp 8,2 und für die verbleibenden fünf kWp 7,1 Cent pro kWh, im Durchschnitt also 7,8 Cent pro Kilowattstunde.

PV-Anlagen mit Volleinspeisung bekommen höhere Sätze bei der Einspeisevergütung:

- Bis 10 kWp Anlagenleistung 13,0 Cent
- Bis 40 kWp Anlagenleistung 10,9 Cent
- Bis 100 kWp Anlagenleistung 10,9 Cent

Beispiel Eine 15 kWp-Anlage mit Volleinspeisung erhält für die ersten zehn kWp 13 Cent, für die restlichen fünf kWp 10,9 Cent, im Durchschnitt 12,3 Cent pro Kilowattstunde.

Die ertragsteuerliche Behandlung

Der Verkauf des Stroms an einen gewerblichen Netzbetreiber stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der auch gewerbsteuerlich ein eigener Betrieb ist. Lediglich bei gemeinnützigen Schul- oder Umweltschutzvereinen, die zu Lehr- oder Demonstrationzwecken eine PV-Anlage betreiben, kann ausnahmsweise ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 65 AO vorliegen.

Körperschaftsteuer

Die erzielten Überschüsse/Gewinne sind grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig. Bei PV-Anlagen mit einer Leistung bis zehn kWp unterstellt die Finanzverwaltung aber, dass sie ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Dazu muss der Verein einen entsprechenden Antrag beim Finanzamt stellen (BMF, Schreiben vom 29.10.2021, Aktenzeichen IV C 6 S 2240/19/10006 :006).

WICHTIG Dabei werden verschiedene Anlagen zusammengerechnet. Die Einzelleistungen müssen also addiert unter zehn kWp bleiben. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind, ob sie sich auf demselben Grundstück oder auf verschiedenen Grundstücken befinden.

Die Zuordnung der PV-Anlagen zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hat folgende steuerliche Folgen: Die Bruttoumsätze aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe des Vereins werden zusammengerechnet. Dazu gehören z. B. auch die Einnahmen aus Werbung, aus dem Verkauf von Speisen und Getränken und die Einnahmen aus der PV-Anlage. Wenn der Bruttoumsatz aus diesem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb insgesamt die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro übersteigt, unterliegt der Gewinn daraus der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und dem Solidaritätszuschlag. Bei der Körperschaftsteuer wird lediglich ein Freibetrag von 5.000 Euro abgezogen.

Gewerbesteuer

Nach § 3 Nr. 32 Gewerbesteuergesetz sind PV-Anlagen bis 30 kWp von der Gewerbesteuer befreit. Damit entfällt die Pflicht, eine Gewerbesteuererklärung abzugeben. Diese Vorschrift gilt ab 2019. Überschreitet die Anlage diese Leistungsgrenze, sind die Überschüsse aus der Einspeisung gewerbesteuerpflichtig. Wie bei der Körperschaftsteuer gilt aber die Umsatzfreigrenze von 45.000 Euro und ein Freibetrag von 5.000 Euro. Für Betreiber von den o. g. Anlagen entfällt somit die IHK-

Pflichtmitgliedschaft sowie die Verpflichtung zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung (vgl. § 14a GewStG i. V. m. § 25 Abs. 1 GewStDV).

Die Gewerbesteuerpflicht beginnt mit der regelmäßigen Stromeinspeisung ins Netz. Verluste aus der Zeit vor Beginn der Gewerbesteuerpflicht werden nicht berücksichtigt und damit auch nicht nach § 10a S. 6 GewStG gesondert festgestellt.

Die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG

Die im Jahressteuergesetz 2022 in bzw. mit § 3 Nr. 72 EStG eingeführte ertragsteuerliche Befreiung berücksichtigte bislang nicht die unter Anwendung nach § 8 Abs. 1 S. 1 KStG in R 8.1 (Körperschaftsteuerrichtlinien zu § 8 KStG) Befreiung von (gemeinnützigen) Körperschaften. Mit BMF-Schreiben vom 17.07.2023 (Aktenzeichen IV C 6 - S 2121/23/10001 :001 BStBl 2023 I S. 1494) wurde nunmehr klargestellt, dass die Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 Satz 1 EStG) für natürliche Personen, Mitunternehmenschaften und Körperschaften gilt.

Was ist mit der Gemeinnützigkeit?

Das Unterhalten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist grundsätzlich unschädlich für die Gemeinnützigkeit, weil sie für die Gesamttätigkeit der Einrichtung kaum von Gewicht sein werden. Die Höhe der Einnahmen aus der Anlage spielt dabei keine Rolle. Folgende Punkte müssen gemeinnützige Vereine aber beachten:

- Es ist gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässig, zeitnah zu verwendende Mittel (z. B. Spenden, Mitgliedsbeiträge etc.) zur Errichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu nutzen. Es dürfen daher nur nicht zeitnah zu verwendende Mittel zur Finanzierung der Anlage eingesetzt werden (z. B. aus zulässigerweise gebildeten freien Rücklagen). Auch eine Fremdfinanzierung ist möglich, wenn Tilgung und Zins aus Erlösen des steuerpflichtigen Bereichs aufgebracht werden.
- Ein gemeinnützigkeitsrechtliches Problem könnte entstehen, wenn die PV-Anlage(n) wegen der Finanzierungskosten Verluste verursachen. Denn grundsätzlich ist es schädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn Mittel des ideellen Bereichs (z. B. Mitgliedsbeiträge, Spenden, Rücklagen) oder z. B. Mittel der Vermögensverwaltung verwendet werden, um Verluste des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auszugleichen. Die Finanzverwaltung lässt aber einige Auswege zu:
- Es ist unschädlich, wenn die Verluste der PV-Anlage mit Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ausgeglichen werden.
- Das Gleiche gilt, wenn es in den vorangegangenen sechs Jahren ausreichend hohe Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gab.
- Es ist auch möglich, die Verluste mit Gewinnen des nächsten Jahres (bei Aufbau eines neuen Betriebs: der nächsten drei Jahre)

aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auszugleichen.

Verein verpachtet Dachflächen

Statt selbst PV-Anlagen zu betreiben, können Vereine ihre Dachflächen auch an Dritte verpachten, die die Anlage dort selbst errichten und betreiben. Für den Verein ist die Verpachtung der ertragsteuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen, Pachteinnahmen kosten keine Körperschaft- oder Gewerbesteuer. Es ist möglich, dass ein Vereinsmitglied Pächter ist. Die Pachthöhe muss angemessen sein; keinesfalls darf sie zu niedrig sein. Dies wäre eine unzulässige Zuwendung an Mitglieder, die gemeinnützigkeitsschädlich wäre.

Die Vermietung ist umsatzsteuerpflichtig. Gemeinnützigkeitsrechtlich hat der Verein kein Problem, da bei der Verpachtung der Dachflächen keine Verluste entstehen.

Die Gewinnermittlung

Bei der Ermittlung des Überschusses/Gewinns aus dem Betrieb der PV-Anlage können Aufwendungen, die durch den Betrieb der Anlage veranlasst sind, als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das sind insbesondere

- Abschreibungen,
- Finanzierungskosten,
- Versicherungsbeiträge,
- Reparatur- und Wartungskosten,
- Rechts- und Beratungskosten und
- gezahlte EEG-Umlagen.

Eine besondere Rolle spielen dabei die Abschreibungen, weil sie neben den Finanzierungskosten meist die Hauptaufwendungen sind.

Die Abschreibung der PV-Anlage

PV-Anlagen werden als Betriebsvorrichtungen (bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) abgeschrieben. Das gilt auch für dachintegrierte Anlagen (R 4.2 Abs. 3 S. 4 EStR). Die Anlage wird also wie ein selbstständiges, vom Gebäude losgelöstes, bewegliches Wirtschaftsgut behandelt und damit unabhängig vom Gebäude abgeschrieben. Dabei gilt nach amtlicher AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren. Bei linearer Abschreibung gehen also jährlich fünf Prozent der Kosten in die Betriebsausgaben ein.

WICHTIG Für Anlagen, die 2020 und 2021 angeschafft wurden, ist eine degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG möglich.

Abschreibung von Anlagenkomponenten

Bei der Abschreibung der PV-Anlage können Teile der Anlage in bestimmten Fällen als selbstständige Wirtschaftsgüter behandelt und dann getrennt abgeschrieben werden. Das gilt für Batteriespeicher und Wallbox (für das Aufladen von Elektrofahrzeugen).

- Batteriespeicher: Batteriespeicher können auf unterschiedliche Art und Weise in eine PV-Anlage integriert werden. Für die Abgrenzung des Batteriespeichers als selbstständiges Wirtschaftsgut oder unselbstständiger Bestandteil der PV-Anlage gilt

Folgendes (LfSt Niedersachsen, Schreiben vom 07.11.2022, Aktenzeichen S 2240 St 222/St 221 2473/2022):

- Sind die technischen Voraussetzungen für eine Einspeisung aus dem Batteriespeicher ins öffentliche Netz nicht gegeben, handelt es sich um ein selbstständiges Wirtschaftsgut. Kann dagegen Strom aus dem Batteriespeicher in das öffentliche Netz eingespeist werden, kommt es auf die beabsichtigte bzw. tatsächliche Nutzung des Batteriespeichers an.
- Dient ein Batteriespeicher dazu, den Eigenverbrauch an Strom zu erhöhen und wird der nach dem Speichervorgang über den Stromspeicher verfügbare Strom mindestens zu 90 Prozent nicht für die Einspeisung verwendet, besteht kein unmittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen für das Speichersystem mit dem Betrieb der PV-Anlage zum Zweck der Stromerzeugung und Einspeisung in das öffentliche Netz. Der Batteriespeicher ist dann ein selbstständiges Wirtschaftsgut.
- Ansonsten gilt der Batteriespeicher als unselbstständiger Teil der PV-Anlage. Er wird dann einheitlich über die Nutzungsdauer der Anlage abgeschrieben.
- Wallbox: Eine Wallbox dient der Stromabgabe. Sie führt nicht zu einer Verbesserung der Stromproduktion durch die PV-Anlage und dient damit nicht demselben Zweck wie die PV-Anlage. Außerdem kann sie auch mit anderen Stromquellen betrieben werden. Die Wallbox ist daher in der Regel

ebenfalls ein selbstständiges Wirtschaftsgut.

Kosten einer Dachsanierung

Die Dachkonstruktion eines Hauses gehört zum Gebäude. Kosten für eine bei der Installation der PV-Anlage erforderliche Dachsanierung werden deswegen als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dem Gebäude zugerechnet, auch wenn sie im Zusammenhang mit der Installation der PV-Anlage angefallen sind. Die Aufwendungen, die bei Installation auf die Dachkonstruktion entfallen, können also nicht als Anschaffungskosten der Anlage mit dieser abgeschrieben werden.

Lediglich solche Kosten, die nachweisbar durch den Aufbau der Anlage verursacht werden, sind Betriebsausgaben beim Betrieb der PV-Anlage. Dazu gehören z. B. Kosten, die infolge der Installation der Anlage aus statischen Gründen durch Verstärkung der Dachkonstruktion entstehen. Für die übrigen Kosten kommt dagegen ertragsteuerlich eine Aufteilung der Dachsanierungskosten auf das Gebäude und den Bau der PV-Anlage grundsätzlich nicht in Frage.

Sollten die Aufwendungen im Einzelnen nicht feststellbar sein, kann die AfA-Bemessungsgrundlage bei einer dachintegrierten PV-Anlage aus Vereinfachungsgründen wie folgt ermittelt werden (LfSt Niedersachsen, Schreiben vom 07.11.2022, Aktenzeichen S 2240 St 222/St 221 2473/2022):

Berechnung

Tatsächliche Kosten für die Dacheindeckung mit PV-Anlage
./.
Kosten für eine vergleichbare Dacheindeckung ohne PV-Anlage
=
Bemessung für Abschreibung

Nach diesem Verfahren können auch die Kosten für eine Fremdfinanzierung aufgeteilt werden.

Die Sonderabschreibung in § 7g Abs. 5 EStG

Zusätzlich kann in der Regel auch die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG genutzt werden. Vereine, die den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, können diese Sonderabschreibung beanspruchen, wenn der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Vorjahr nicht mehr als 200.000 Euro betragen hat. Außerdem muss die Anlage ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Bei Anlagen, deren Strom im vollen Umfang eingespeist wird, ist diese Voraussetzung erfüllt. Die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG beträgt insgesamt bis zu 20 Prozent der Anschaffungskosten und kann beliebig auf das Jahr der Anschaffung und den vier folgenden Jahren verteilt werden.

Beispiel Anschaffung einer PV-Anlage mit Nettoanschaffungskosten von 50.000 Euro. Die Anlage wird am 01.05.2023 in Betrieb genommen. Die genannten Voraussetzungen für die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. EStG sind erfüllt.

Folgende Abschreibung ist im Jahr 2023 möglich:

- Lineare Abschreibung: 50.000 Euro x 1/20 = 2.500 Euro jährlich; im Jahr 2023 aber nur zeitanteilig: $8/12 \times 2.500 \text{ Euro} = 1.667 \text{ Euro}$
- Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG: 50.000 Euro x 20 % = 10.000 Euro; dieser Betrag kann in voller Höhe im Jahr 2023 angesetzt werden oder beliebig auf die Jahre 2023 bis 2027 verteilt werden.

Die höchstmögliche Abschreibung im Jahr 2023 beträgt daher 11.667 Euro.

Investitionsabzugsbetrag in § 7g Abs. 1 EStG
Durch den Investitionsabzugsbetrag kann der Gewinn gemindert und somit die Steuerbelastung im Abzugsjahr gesenkt werden. Vereine, die den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, können bei Anschaffung einer PV-Anlage den Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG geltend machen, wenn der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im entsprechenden Jahr nicht mehr als 200.000 Euro beträgt. Außerdem muss der Investitionsgegenstand im Jahr des Kaufs und im folgenden Jahr im Betrieb insgesamt zu mindestens 90 Prozent betrieblich genutzt oder vermietet werden.

Der Investitionsabzugsbetrag für die geplante Anschaffung/Herstellung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beträgt maximal 50 Prozent der voraussichtlichen Investitionskosten. Im Jahr der Anschaffung wird der Investitionsabzugsbetrag dem Gewinn dann wieder hinzugerechnet. Dadurch

verringert sich aber die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen, sodass insgesamt keine Steuerersparnis entsteht. Die Investition muss bis zum Ende des dritten auf das Jahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres getätigt worden sein. Andernfalls wird der Abzug im Abzugsjahr wieder rückgängig gemacht, sodass sich die Steuer nachträglich erhöht.

Strom-Eigenverbrauch im Verein

Betreiber neuer PV-Anlagen erhalten vom Netzbetreiber für den selbst verbrauchten Strom keine Vergütung. In diesen Fällen wird die Höhe des privat verbrauchten Stroms durch Abzug der an den Netzbetreiber gelieferten Strommenge von der insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt.

Bei der Inanspruchnahme des Anrechnungstarifs für den für betriebsfremde Zwecke verwendeten Strom liegt eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) vor. Bei der Bewertung dieser Entnahme ist der sog. Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG) maßgeblich. Er bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen „Herstellungskosten“ des selbst verbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

Bei der Entnahme eines Wirtschaftsguts wird dessen Teilwert durch den Marktpreis bestimmt. Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert auf Antrag aber auch aus dem Energie- bzw. Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers abgeleitet werden (LfSt Nie-

dersachsen, Schreiben vom 07.11.2022, Aktenzeichen S 2240 St 222/St 221 2473/2022). Fehlt ein konkreter Strompreis, kann der Schätzung auch ein durchschnittlicher Preis aus den Tarifen des Energieversorgers zugrunde gelegt werden.

Bei Anlagen, die ab dem 01.04.2012 in Betrieb genommen wurden, bestehen keine Bedenken, den entnommenen Strom aus Vereinfachungsgründen pauschal mit 0,20 Euro/kWh zu bewerten. Die individuell erzielbare Einspeisevergütung kann nicht als Entnahmewert angesetzt werden. Sie ist ein Mindestpreis, der gesetzlich garantiert wird, und liegt derzeit deutlich unter dem erzielbaren Marktpreis. Es handelt sich damit nicht um den Teilwert, der für die Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG anzusetzen ist.

Zuschüsse und Zulagen

(Investitions-)Zuschüsse (z. B. aus öffentlichen Fördergeldern) können entweder als Betriebseinnahme erfasst werden oder mindern die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um die entsprechenden Beträge (R 6.5 Abs. 2 EStR). Eine Investitionszulage wird dagegen nicht gewinnmindernd berücksichtigt.

Steuerabzug bei Bauleistungen

Bei PV-Anlagen handelt es sich um die Herstellung eines (sonstigen) Bauwerks im Sinne des § 48 Abs. 1 S. 3 EStG. Damit unterliegt die Installation einer PV-Anlage wie alle anderen Bauleistungen am Gebäude der Bauabzugsteuer. Unter den Voraussetzungen des § 48

Abs. 1 S. 1 EStG muss der Empfänger der Bauleistung (der Verein) den Steuerabzug bei Bauleistungen iHv. 15 Prozent der Rechnung des Bauunternehmers vornehmen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurde ein neuer Absatz 3 in § 12 UStG angefügt. Danach ist die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage umsatzsteuerfrei. Diese Befreiung gilt

- für Anlagen auf und an Privatgebäuden und Gebäuden, die für das Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Das gilt unabhängig von der Leistung der Anlage.
- für anderswo errichtete Anlagen bis 30 Kilowatt peak (kWp) Leistung.

Es gibt also zwei verschiedene Grenzen für die Vereinfachungsregelungen:

- 1. Grundsätzlich befreit sind Anlagen bis 30 kWp.
- 2. Ohne Leistungsobergrenze befreit sind Anlagen an oder auf entsprechenden Gebäuden.

1. Die 30 kWp-Grenze

Die 30 kWp-Grenze bezieht sich auf die jeweilige Anlageneinheit. Bei der nachträglichen Erweiterung einer PV-Anlage wird der Leistungszuwachs hinzugerechnet. Wird die 30 kWp-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch

nicht zur nachträglichen Änderung (UStAE, Abschnitt 12.18, Abs. 5).

Beispiel Ein Verein betreibt eine Anlage mit 25 kWp. Er erweitert sie auf 40 kWp. Die Lieferung und Installation der für die Erweiterung erforderlichen Komponenten ist nicht umsatzsteuerbefreit.

2. Anlagen in der Nähe

In der Nähe eines solchen Gebäudes befindet sich eine PV-Anlage insbesondere, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch das betreffende begünstigte Gebäude befindet. Das gilt auch dann, wenn zwischen dem Grundstück und der PV-Anlage ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht (Abschn. 12.18, Abs. 3 UStAE).

Beispiel Das gilt etwa für alle Gebäude und Flächen auf einem Sportgelände, das der Verein betreibt. Eigentum des Vereins an der Immobilie ist nicht erforderlich. Wenn die Anlagen im Eigentum der öffentlichen Hand sind, sind sie ohnehin begünstigt.

Dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten

Nach Auffassung der Finanzverwaltung dient ein Gebäude dem Gemeinwohl,

- wenn es für ideelle Tätigkeiten verwendet wird oder
- Umsätze nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25, 27 und 29 oder § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG vorliegen.

Diese Gebäude sind begünstigt

- Im Bereich von gemeinnützigen Einrichtungen und Vereinen sind das vor allem
- Krankenhäuser und ähnliche Einrichtungen,
- Rehabilitationsdienste und -einrichtungen,
- Pflege- und Wohlfahrtspflegeeinrichtungen,
- Rettungs- und Krankentransportdienste,
- Kultur- und Bildungseinrichtungen,
- Sportveranstaltungen,
- Kindergärten und Kinderbetreuungseinrichtungen,
- Jugendherbergen und Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe sowie
- alle Zweckbetriebe gemeinnütziger Organisationen.

Die formelle Gemeinnützigkeit ist dabei nicht verlangt, soweit sie nicht Voraussetzung für die jeweilige Steuerbefreiung ist.

Behandlung gemischt genutzter Gebäude

Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke verwendet (z.B. für Kulturveranstaltungen und zur Vermietung als Wohnraum), ist es grundsätzlich begünstigt. Das gilt nur dann nicht, wenn die unschädliche Nutzung völlig hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt. Das wäre insbesondere dann der Fall, wenn der auf die unschädliche Nutzung entfallende Nutzflächenanteil weniger als zehn Prozent der Gesamtgebäudenutzfläche ausmacht (UStAE, Abschn. 12.18, Abs. 5).

Lieferzeitpunkt ist ausschlaggebend

Der Nullsteuersatz gilt nur für PV-Anlagen, die nach dem 01.01.2023 geliefert bzw. installiert wurden. Eine rückwirkende Anwendung auf Bestandsanlagen ist nicht möglich. Entscheidend ist das Datum, an dem die PV-Anlage geliefert bzw. installiert wird. Es spielt also keine Rolle, wann die Anlage bestellt, der Vertrag abgeschlossen oder die Rechnung ausgestellt wurde.

WICHTIG Hier ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Fertigstellung der Anlage ausschlaggebend. Wurde vor dem 01.01.2023 eine Anzahlung geleistet, unterlag sie zunächst dem Regelsteuersatz von 19 Prozent. Bei Lieferung bzw. Abschluss der Installation nach dem 31.12.2022 gilt der Nullsteuersatz für die gesamte Leistung auch für die Anzahlung. Das Lieferunternehmen muss das bei der Abschlussrechnung entsprechend berücksichtigen.

Der Umfang der Steuerbefreiung

Steuerbefreit sind

- alle Komponenten einer PV-Anlage, wie z.B. Wechselrichter oder auch Batteriespeicher,
- die Installation der Anlage und der zugehörigen Speicher,
- der Austausch defekter Komponenten einer PV-Anlage; das gilt auch für die Reparaturleistungen, nicht nur für die Ersatzkomponenten,
- die Erweiterung bestehender Anlagen sowie

- Nebenleistungen wie Gerüstarbeiten oder die Anmeldung in das Markstammdatenregister.

Nicht steuerbefreit sind reine Reparaturen ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen, laufende Wartungsarbeiten, Garantie- und Wartungsverträge und die Anmietung von PV-Anlagen.

WICHTIG Leasing- oder Mietkaufverträge werden je nach konkreter Ausgestaltung umsatzsteuerrechtlich als Lieferung oder sonstige Leistung eingestuft. Sie sind dann umsatzsteuerbefreit. Eine Lieferung liegt z. B. vor, wenn ein Eigentumsübergang zum Ende der Vertragslaufzeit vereinbart ist.

Vereinfachung für Kleinunternehmer

Die Steuerbefreiungsregelung bezieht sich auf die Kleinunternehmerregelung: Bisher verzichteten die Betreiber kleiner PV-Anlagen meist auf die Kleinunternehmerbefreiung, weil dann ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage möglich war. Dann waren die Einspeiseentgelte aber umsatzsteuerpflichtig. Die Neuregelung ist also eine wenn auch zwangsweise Verwaltungsvereinfachung.

Regelung für Vereine nicht direkt von Vorteil

Da die Lieferung der Anlage umsatzsteuerfrei ist, entfällt der Vorsteuerabzug. Faktisch führt das zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten. Für Vereine ist dieses Umsatzsteuerbefreiung oft nicht vorteilhaft. Sind sie ohnehin umsatzsteuerpflichtig, sind das auch die Einspeiseentgelte. Eine eigene Befreiung dafür gibt es

nämlich nicht. Nur über die Kleinunternehmerregelung kann auf die Besteuerung verzichtet werden. Vielfach wäre also der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage von Vorteil. Es gibt hier aber kein Wahlrecht. Die Anschaffungskosten sind bei Anlagen bis 30 kWp bzw. auf begünstigten Gebäuden immer umsatzsteuerbefreit.

PRAXISTIPP In vielen Fällen wird es sich für Vereine also rechnen, wenn sie Anlagen über 30 kWp installieren. Das entspricht aber einer Anlage mit rund 150 m² Fläche an Solarmodulen und bedeutet einen entsprechend höheren Investitionsaufwand. Insbesondere, wenn die Leistung nah an der 30-kWp-Grenze liegt, wird aber das durch die Einsparungen über den Vorsteuerabzug wieder ausgeglichen.

Die steuerliche Zuordnung

Liegen die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerfreie Lieferung der Anlage nicht vor, muss der Verein beim Vorsteuerabzug die steuerliche Zuordnung der Anlage beachten. Gegenstände, die für den im umsatzsteuerlichen Sinne unternehmerischen Bereich verwendet werden, stellen grundsätzlich Unternehmensvermögen dar. Unternehmerische Nutzung bedeutet bei einer PV-Anlage, dass der Strom eingespeist wird.

Für Gegenstände, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt werden, hat der Verein ein Zuordnungswahlrecht, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens zehn Prozent beträgt.

Die Zuordnungsentscheidung erfolgt automatisch durch den Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Voranmeldungszeitraum des Bezugs der PV-Anlage, spätestens aber mit dem Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuerjahreserklärung. Die Umsatzsteuerjahreserklärung muss zeitnah eingereicht werden. Wurde die Anlage nicht rechtzeitig zugeordnet, ist ein Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt nicht möglich.

Der Eigenverbrauch

Ein weiterer Vorteil der Umsatzsteuerbefreiung ist, dass die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben entfällt. Eine solche unentgeltliche Wertabgabe liegt vor, wenn die Anlage mit Vorsteuerabzug angeschafft wurde und teilweise Strom einspeist, ein Teil des Stroms aber im nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich genutzt wird.

WICHTIG Bei Vereinen liegen solche unentgeltlicher Wertabgaben vor, wenn Leistungen (auch die Nutzung von Anlagen) aus dem umsatzsteuerpflichtigen Bereichen in nicht steuerpflichtigen Bereichen verbraucht werden. Das gilt sowohl für den ideellen Bereich als auch für nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten in Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung.

In der Vergangenheit (vor dem 01.01.2023) hatten die Betreiber eine gemischt genutzte PV-Anlage meist dem Unternehmensvermögen zugeordnet und unter Verzicht auf die

Kleinunternehmerregelung den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Anlage in Anspruch genommen. Der Betreiber musste in diesem Fall neben der Lieferung des erzeugten Stroms auch eine unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterwerfen. Nach Einführung des Nullsteuersatzes in § 12 Abs. 3 UStG zum 01.01.2023 erklären viele Betreiber eine Entnahme der PV-Anlage zum Nullsteuersatz, um dann eine unentgeltliche Wertabgabe hinsichtlich des selbst genutzten Stroms nicht mehr der Besteuerung unterwerfen zu müssen.

Die Folgen für gemeinnützige Vereine

Für gemeinnützige Einrichtungen bedeutet das, dass sie den Eigenverbrauch des Stroms, der in den nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich fällt, der Umsatzsteuer unterwerfen müssen. Das gilt für Anlagen, die vor dem 01.01.2023 angeschafft wurde oder solchen die danach errichtet wurden, bei denen aber die Anschaffung nach den o. g. Regelungen nicht umsatzsteuerfrei war.

Das gilt für Anschaffungen ab 2023

Erwirbt der Verein ab dem 01.01.2023 eine PV-Anlage bei umsatzsteuerfreier Anschaffung, entfällt mangels Steueranfall (Steuersatz null Prozent) ein Vorsteuerabzug und damit auch die unentgeltliche Wertabgabe.

Wechsel in der Nutzung

Weil die Einspeiseentgelte gesunken sind und wegen der gestiegenen Strompreise der Eigenverbrauch des Stroms attraktiver geworden ist,

kann es faktisch dazu kommen, dass die gesamte PV-Anlage aus dem unternehmerischen (umsatzsteuerpflichtigen) in den nichtunternehmerischen Bereich wechselt. Eine solche Entnahme der gesamten Anlage ist nur möglich, wenn künftig voraussichtlich mehr als 90 Prozent des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden.

Davon ist nach Auffassung der Finanzverwaltung auszugehen, wenn der Verein beabsichtigt, zukünftig mehr als 90 Prozent des mit der Anlage erzeugten Stroms im nichtunternehmerischen Bereich zu verwenden also nicht einzuspeisen. Indiz für eine solche Nutzung ist insbesondere die (teilweise) Speicherung des erzeugten Stroms in einer Batterie. Ausreichend ist auch, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 Prozent nahelegt (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Aktenzeichen III C 2 S 7220/22/10002 :010).

Steuerlich entstehen dann unterschiedliche Folgen, ja nachdem ob die Anlage mit oder ohne Vorsteuerabzug angeschafft wurde:

- 1. Wurde sie ab dem 01.01.2023 angeschafft, ist kein Ausgleich des Vorsteuerabzugs erforderlich. Anders als bisher erfolgt in diesen Fällen daher keine Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe.
- 2. Wird eine unter Vorsteuerabzug angeschaffte PV-Anlage künftig zu mehr als 90 Prozent nichtunternehmerisch genutzt, gelten die Regelungen des § 15a UStG zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Danach

muss für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorgenommen werden. Das gilt aber nur für Anlagen, die weniger als fünf Jahre in Betrieb sind.

Ein Beispielfall

Der SV Musterstadt ist ein Mehrspartensportverein. Er betreibt ein Sportgelände mit Halle, das ihm von der Stadt langfristig überlassen wurde. Er hat bereits im Jahr 2022 eine PV-Anlage mit 200 kWp errichtet. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 250.000 Euro. Bisher nutzt er die Anlage zur Volleinspeisung. Im Zuge des Umbaus der absehbar fälligen Erneuerung der Heizungsanlage in Halle und Nebengebäuden installiert er zunächst einen Batteriespeicher und später eine Wärmepumpe. Der erzeugte Strom soll dann zuerst teilweise und dann überwiegend selbst verbraucht werden. Aktuell erzielt er mit der Einspeisung 10.000 bis 13.000 Euro im Jahr.

PRAXISTIPP Für Anlagen dieser Größe ist ein Vorsteuerabzug aus den Kosten für Anschaffung und Errichtung der Anlage meist von Vorteil. Der Verein hat weitere umsatzsteuerbare Einnahmen (aus Gastronomie und Werbung). Deswegen war für ihn die Kleinunternehmerbesteuerung ohnehin keine Option.

Würde der Verein die Anlage ab 2023 errichten, würde sich die Umsatzbesteuerung anders darstellen. Nach dem neuen § 12 Abs. 3 UStG

wäre die Lieferung und Errichtung der Anlage umsatzsteuerfrei. Trotzdem müsste der Verein die Einspeisevergütungen der Umsatzsteuer unterwerfen.

Die steuerliche Behandlung

Der Verkauf des Stroms an einen gewerblichen Netzbetreiber stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der auch gewerbsteuerlich ein eigener Betrieb ist. Auch umsatzsteuerlich ist eine ausschließlich für die Einspeisung genutzte Anlage vollständig dem unternehmerischen Bereich zugeordnet.

Der SV Musterstadt bleibt mit den erzielten Umsätzen seiner steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe aber unter der Umsatzfreigrenze von 45.000 Euro. Es ist damit von Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit.

Für den Verein ist die PV-Anlage zunächst ein Mittelerwirtschaftungsbetrieb, dessen Kosten und Erträge sich gut kalkulieren lassen. Er hat die Anschaffung teilweise über ein Darlehen finanziert, kann aber die Tilgung und Verzinsung mühelos aus den Einspeisegebühren bestreiten. Da die Anlage über 20 Jahre abgeschrieben wird, sind die wesentlichen Betriebsausgaben gleichmäßig verteilt und ein gemeinnützigkeitskritischer Verlust ausgeschlossen.

Der deutliche Anstieg der Strompreise in 2022 macht den Eigenverbrauch für den Verein deutlich attraktiver. 2023 nimmt er die entsprechenden Umbauten vor und speist nur noch den Teil des Stroms ein, den er selbst

nicht verbrauchen kann. Um die Selbstversorgung zu verbessern, installiert der Verein außerdem einen Batteriespeicher.

Steuerliche Behandlung der Neuinstallationen
Für alle diese in 2023 gelieferten Komponenten und die Installationskosten gilt die Umsatzsteuerbefreiung nach § 12 Abs. 3 UStG. Da der Verein die neuen Komponenten überwiegend für den nichtunternehmerischen Bereich nutzt, wäre aber ein Vorsteuerabzug aber ohnehin nur in geringem Umfang möglich.

Weil der Batteriespeicher ausschließlich dazu dient, den Eigenverbrauch an Strom zu erhöhen und nicht für die Einspeisung verwendet wird, stellt er bezüglich der Abschreibungen ein selbstständiges Wirtschaftsgut dar (LfSt Niedersachsen, Verfügung vom 07.11.2022, Aktenzeichen S 2240 St 222/St 221 2473/2022. Der Verein ordnet die Anschaffungskosten (und Abschreibungen) deswegen dem nicht steuerbegünstigten Bereich zu.

Der Eigenverbrauch in der Ertragsteuer
Nach wie vor speist der Verein rd. 50 Prozent des Stroms ein. Die PV-Anlage (mit Ausnahme des Batteriespeichers) bleibt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet. Deswegen muss der Eigenverbrauch ertrag- und umsatzsteuerlich als Entnahme behandelt werden. Bei Vereinen liegen solche unentgeltliche Wertabgaben vor, wenn Leistungen (auch die Nutzung von Anlagen) aus den umsatzsteuerpflichtigen Bereichen in nicht steuerpflichtige Bereiche

verbraucht werden. Das gilt sowohl für den idealen Bereich als auch für nicht steuerpflichtige Tätigkeiten in Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung.

Bei der Inanspruchnahme des Anrechnungstarifs für betriebsfremde Zwecke verwendeten Strom liegt eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) vor. Bei der Bewertung dieser Entnahme ist der sog. Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG) maßgeblich. Dieser bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen „Herstellungskosten“ des selbst verbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

Der Verein ermittelt diese Herstellungskosten jährlich aus

- Abschreibungen,
- Finanzierungskosten,
- Versicherungsbeiträgen,
- Reparatur- und Wartungskosten und
- gezahlten EEG-Umlagen.

Der Eigenverbrauch lässt sich mit den installierten Zählern problemlos ermitteln. Der Verein nimmt diesen Prozentanteil als Grundlage und errechnet diesen Anteil an den o. g. Kosten. Allerdings ist der so ermittelte Teilwert niedriger als der Marktpreis, auf den sich der Teilwert bezieht. Der Verein leitet den Entnahmewert deswegen aus dem Strompreis des regionalen Energieversorgers ab. Diese Verfahren sollten aber mit dem Finanzamt abgestimmt werden, weil es dafür keine einheitlichen Vorschriften gibt.

Die vom Verein erzielte Einspeisevergütung kann nicht als Entnahmewert angesetzt werden. Die Einspeisevergütung ist nämlich ein Mindestpreis, der gesetzlich garantiert wird. Sie liegt derzeit deutlich unter dem erzielbaren Marktpreis. Es handelt sich damit nicht um den Teilwert, der für die Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG anzusetzen ist.

PRAXISTIPP Das LfSt Niedersachsen erlaubt eine Pauschalbewertung des selbst verbrauchten Stroms mit 0,20 Euro/kWh (Verfügung vom 07.11.2022, Az. S 2240 St 222/St 221 - 2473/2022). Auch das sollte aber mit dem Finanzamt abgestimmt werden.

Der errechnete Entnahmewert, wird ertragsteuerlich wie ein Umsatzerlös behandelt. Er erhöht also den Gewinn/Überschuss des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Den Stromverbrauch in der Vereinsgastronomie ermittelt der Verein durch eigenen Zähler. Er fällt in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und stellt keine Entnahme dar. Er wird also vom sonstigen Eigenverbrauch abgezogen und steuerlich nicht weiter berücksichtigt.

Der Eigenverbrauch in der Umsatzsteuer

Die Entnahme des selbst verbrauchten Stroms muss auch umsatzsteuerlich berücksichtigt werden als unentgeltliche Wertabgabe. Bei Vereinen liegen solche unentgeltliche Wertabgaben vor, wenn Leistungen (auch die Nutzung von Anlagen) aus den umsatzsteuerpflichtigen

Bereichen in nicht steuerpflichtigen Bereichen verbraucht werden. Das gilt sowohl für den ideellen Bereich als auch für nicht steuerpflichtige Tätigkeiten in Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung. Da die Einspeisung des Stroms in den unternehmerischen Bereich fällt, muss der Eigenverbrauch auch der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Weil der Verein im Zweckbetrieb in unserem Beispiel keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen hat, muss er den Eigenverbrauch in voller Höhe als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen. Für den Verein bedeutet das, dass er den Eigenverbrauch des Stroms, der in den nicht umsatzsteuerpflichtigen Bereich (Gastronomie) fällt, wie den eingespeisten Strom behandeln muss.

Wie bei der ertragsteuerlichen Behandlung der Entnahme muss er als Bemessungsgrundlage die Wiederbeschaffungskosten ansetzen. Buchhalterisch wird also die o. g. ertragsteuerliche Bewertung unterlegt und zusätzlich die Umsatzsteuer (19 Prozent) gebucht.

Wechsel in der Nutzung

Nach dem Einbau der Wärmepumpe kann der Verein den Strom fast vollständig selbst verbrauchen. Steuerlich bildet er das dadurch ab, dass er die gesamte Anlage aus dem unternehmerischen in den nichtunternehmerischen Bereich überführt. Eine solche Entnahme der gesamten Anlage ist nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 Prozent des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke

verwendet werden, der Verein also weniger als zehn Prozent einspeist.

Weil diese eingespeiste Strommenge vorab nicht genau festgelegt werden kann, folgt der Verein dem von der Finanzverwaltung vorgeschlagenen Verfahren: Als Indiz für eine überwiegende Eigennutzung gilt ein ausreichend großer Batteriespeicher. Der Verein stellt dann durch eine Rentabilitätsrechnung dar, dass er über 90 Prozent des Stroms unternehmensfremd also nicht für die Einspeisung nutzt (BMF, Schreiben vom 27.02.2023, Aktenzeichen III C 2 S 7220/22/10002 :010).

Umsatzsteuerliche Behandlung

Steuerlich werden dabei die bis dato installierten Komponenten unterschiedlich behandelt, je nachdem ob die Anlage mit Vorsteuerabzug angeschafft wurde:

- Der Batteriespeicher und die anderen erst in 2023 angeschafften Komponenten können unberücksichtigt bleiben. Ertragsteuerlich waren sie ohnehin dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet.
- Für die in 2022 angeschafften Teile der Anlage gelten die Regelungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG). Danach muss für jedes Kalenderjahr der Änderung

ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorgenommen werden für maximal fünf Jahre.

Im konkreten Fall wechselt die Nutzung der PV-Anlage nach einem Jahr aus dem unternehmerischen in den nicht unternehmerischen Bereich. Der Verein muss also für vier Jahre nachversteuern. Das bedeutet er muss für vier Jahre (2024 bis 2027) jeweils ein Fünftel der bei der Anschaffung abgezogenen Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen.

Ertragsteuerliche Behandlung

Ertragsteuerlich entstehen bei der Überführung der PV-Anlage in den steuerbegünstigten Bereich keine Folgen, weil die Anschaffungskosten nur über die Abschreibungen in die Betriebsausgaben eingehen. Stille Rücklagen müssen nicht aufgedeckt werden, weil die Anlage noch nicht völlig abgeschrieben ist und der Buchwert dem Teilwert (Verkehrswert) entsprechen wird. Soweit in geringem Umfang weiter Strom eingespeist wird, fallen die Erlöse in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.