

DSi kompakt

Private Solaranlagen steuerlich vereinfachen – Bürokratie abbauen

von Michael Ehrentreich

Die Klimapolitik der Ampel-Koalition möchte den Ausbau erneuerbarer Energien weiter voranbringen. Dafür gilt es, den bürokratischen Aufwand zu senken und finanzielle Anreize zu schaffen. Jedoch bestehen gerade für die Nutzung von Photovoltaik in privaten Haushalten steuerrechtliche Hemmnisse. Deshalb müssen Vereinfachungen her. Mit einem BMF-Schreiben vergangenen Jahres ist zumindest ein Anfang gemacht worden. Dieses befreit die Betreiber von Photovoltaikanlagen für den Eigenbedarf bei einer Leistung bis zu 10 Kilowatt von der Einkommensteuer. Die Finanzverwaltung hat Anlagenbetreibern dazu ein Antragswahlrecht auf Liebhaberei eingeräumt. Ohne Optimierung werden die Einnahmen aus den Vergütungen für den eingespeisten und den selbstgenutzten Strom nach Abzug der Kosten weiterhin versteuert. Anlagen mit dieser Leistungsgrenze erzielen jedoch wegen hoher Anschaffungskosten selten Überschüsse. Die Rentabilität der Anlagen ergibt sich hingegen aus den Einspareffekten fremdbezogenen Stroms, der sonst zu hohen Marktpreisen eingekauft werden müsste. Aus gewerbesteuerlicher Sicht wird der jährliche Freibetrag nicht ausgeschöpft. Durch § 3 Nr. 32 GewStG besteht zudem eine Gewerbesteuerbefreiung für 10 Kilowatt-Anlagen, wenn keine weiteren gewerblichen Tätigkeiten ausgeübt werden. Die Umsatzsteuergrenze von 22.000 € wird zudem ebenfalls nicht überschritten, sodass die Wahl der Kleinunternehmerregelung möglich ist.

Mit diesem DSi kompakt wurden die Auswirkungen einer Anhebung der Leistungsgrenze für Liebhaberei auf 30 Kilowatt untersucht. Es wird konstatiert, dass Photovoltaikanlagen bei dieser Leistung steuerlich ebenfalls unberücksichtigt bleiben können und sollten. Die prinzipiell steuerbaren Umsätze überschreiten rechnerisch weiterhin nicht den Schwellenwert für die Umsatzsteuerpflicht. Die gesetzliche Gewerbesteuerbefreiung für 10 Kilowatt Photovoltaikanlagen kann auf 30 Kilowatt ausgeweitet werden, da die Einnahmen unter dem jährlichen Freibetrag liegen. Ertragsteuerlich werden während der Nutzungsdauer weiterhin meist Verluste verbucht. Folglich sind in der Summe keine Steuermindereinnahmen zu erwarten. Hingegen profitiert der Staat durch die Einsparung von Verwaltungskosten aufgrund des Wegfalls der Prüfung etwaiger Nachweise und Steuererklärungen.

I. Ausgangslage

Der Ausbau erneuerbarer Energien liegt im Fokus umweltpolitischer Maßnahmen. Zur Erreichung der Energiewende sieht die Ampel-Koalition vor, Photovoltaik bis Ende 2030 um ca. 200 Gigawatt auszubauen. So sollen geeignete Dachflächen besser genutzt und bürokratische Hürden abgebaut werden.

In 2020 hatten laut Statistisches Bundesamt in etwa 1,4 Mio. private Haushalte und damit rund 3,6 Prozent aller privaten Haushalte in Deutschland, Einnahmen aus Solarenergie erzielt.¹ Eine Analyse von EUPD Research gibt für Ende 2020 ca. 1,3 Mio. PV-Anlagen an, die dabei auf Ein- und Zweifamilienhäusern in Deutschland installiert sind. Somit liegt zugleich eine durchschnittlich erreichte Sättigung bei nur elf Prozent² und bedeutet ein hohes Maß an Potenzial für die Installation von PV-Anlagen auf den ungenutzten Flächen. Gemäß einer Umfrage wollen 25 Prozent der privaten Haushalte mit Immobilien, in etwa 3,5 Mio. Einfamilienhäuser, eine Solaranlage auf dem Dach installieren.³ Hinzu kommt, dass in einigen Bundesländern die verpflichtende Installation für Neubau und Sanierung eingeführt wurde bzw. wird.

Ziel einer eigenen PV-Kleinanlage in privaten Haushalten besteht vermehrt darin, den Stromverbrauch über die Eigenerzeugung zu decken. Die Strompreissteigerungen auf dem Markt verstärken diese Einspareffekte. Das senkt die Opportunitätskosten. Folglich verbessert sich die Rendite, umso mehr Strom selbst genutzt wird. Von dem erzeugten Strom einer PV-Anlage mit 10 kWp werden aber nur 30 bis 40 Prozent dem Eigenverbrauch zugeführt. Fehlt der Anlage ein Stromspeicher, ist der Eigenverbrauch sogar noch kleiner. In jedem Fall speisen private Anlagebetreiber den Großteil des produzierten Stroms in das öffentliche Stromnetz ein. Da aber diese Einspeisevergütungen stetig gesunken sind, können sie die Anschaffungs-, Betriebs- und Wartungskosten sowie Versicherungsbeiträge nicht annähernd decken.

Der technologische Fortschritt ermöglicht mittlerweile eine höhere PV-Leistung je Quadratmeter Dachfläche. Die Leistungseffizienz wird in den folgenden Jahren wahrscheinlich steigen.⁴ Ebenso steigt der Strombedarf. Somit werden zukünftig mehr PV-Anlagen eine Gesamtleistung von über 10 kWp aufweisen. Bisher wurden, wie erwähnt, nur die gewerblichen Einkünfte aus der Stromerzeugung mit Photovoltaikanlagen für den Eigenbedarf bei einer Leistung bis zu 10 kWp von der Steuerpflicht befreit.⁵ Zum einen können Anlagenbetreiber für das Modell der Liebhaberei optieren und zum anderen wurde mit § 3 Nr. 32 GewSt eine Gewerbesteuerbefreiung für Anlagen bis 10 Kilowatt eingeführt. Hiermit gehen zwei Erleichterungen einher. Der bürokratische Aufwand für die Abgabe der Einkommenssteuer sowie eine Gewerbesteuererklärung zur Anzeige der Steuerbefreiung entfällt.

Allerdings werden für den Steuerpflichtigen oder die Mitunternehmerschaft alle im Miteigentum bestehenden PV-Anlagen zusammengefasst.⁶ Das gilt sowohl bei der Privatnutzung als auch bspw. bei der Vermietung von Gästezimmern oder im Zusammenhang mit weiteren Immobilien. Das Beispiel 2 des BMF-Schreibens verdeutlicht, dass die Vereinfachungsregelung nicht in Anspruch genommen wer-

¹ Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung Nr. N 037 vom 21. Juni 2022.

² Vgl. *EUPD Research*, 89 Prozent des Solarpotenzials auf deutschen Ein- und Zweifamilienhäusern sind noch ungenutzt, 7.04.2021.

³ So *Franke, Petra*, Viele Hausbesitzer planen Photovoltaikanlage vom 21.03.2022 auf [Energiezukunft.de](https://www.energiezukunft.de).

⁴ „Hocheffizienzmodule erlauben heute bereits auf kleinen Dachflächen eine installierte Solarleistung, die einen Großteil dieses wachsenden Strombedarfes decken kann. Über die letzten Jahre lässt sich bereits eine kontinuierliche Zunahme der durchschnittlich installierten Anlagenleistung im Kleinanlagensegment feststellen. Dieses Segment reicht von Kleinanlagen bis hin zu einer Leistung von zehn kWp. Ausgehend von 2016 mit 6,4 kWp als Durchschnitt aller Neuinstallationen bis zehn kWp wurden in 2020 bereits 7,5 kWp erreicht,“ so *EUPD Research*.

⁵ BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, S. 1, Rn. 1.

⁶ BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, S. 1, Rn. 1.

den kann, wenn der Steuerpflichtige wie in Fallabwandlung b) über ein Eigenheim und ein nicht vermietetes Ferienhaus mit je einer 6 kWp PV-Anlage verfügt, da in der Summe 12 kWp vorliegen.⁷ Zudem müssen Einnahmengrenzen bei Einkünften aus Vermietung beachtet werden. Hierbei dürfen die Mieteinnahmen nach R 21.2 Absatz 1 Satz 2 EStR (zu § 21 EStG) VZ 2012-2022 einen Betrag von 520 € nicht übersteigen, um von dem Antragswahlrecht auf Liebhaberei Gebrauch machen zu können. Ansonsten müssen die PV-Anlagen bzw. der Stromanschluss von dem Vermietungsobjekt technisch getrennt und separat abgerechnet werden. Gleiches gilt für die gewerbliche Nutzung eines oder mehrerer Räume in der sonst zu Wohnzwecken genutzten Immobilie, bspw. Arztpraxis, Physiotherapie.⁸ Diese Faktoren führen zu einer schnellen Überschreitung des bisherigen Grenzwerts bzw. zu keiner Möglichkeit der Inanspruchnahme des Liebhaberei-Wahlrechts. Um die hochgesteckten Klimaziele zu erreichen, müssen daher weitere Anpassungen in diesem Zusammenhang erfolgen. Dafür sollte die Leistungsgrenze auf 30 kWp ausgeweitet und die Begrenzungen der Mitunternehmerschaft und Mieteinnahmen darüber hinaus angehoben werden.

⁷ BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, S. 2, Rn. 2., Beispiel 2.

⁸ BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, S. 4 Rn. 5.

II. Steuerrechtliche Aspekte

1. Einkommensteuer

Nachfolgend ergeht eine kurze Übersicht über die Ertragslage von PV-Anlagen mit 10 kWp, 30 Prozent Eigenverbrauch und Kleinunternehmerregelung:

Durchschnittliche Kosten:	1.300 €/netto pro kWp ⁹
Anschaffungskosten:	15.470 €/brutto für 10 kWp
Nutzungsdauer laut Afa-Tabelle:	20 Jahre (fünf Prozent/Jahr)
Vergütung (Stand Juni 2022, geändert durch EEG Novelle¹⁰):	6,34 Ct/kWh ¹¹
Jährlicher Stromertrag für die Einspeisevergütung:	443,80 € ¹²
Jährlicher steuerpflichtige Anteil des selbstgenutzten Stroms:	190,20 € ¹³
Gesamtertrag:	634 € pro Jahr
Abzgl. kalkulierte Betriebsausgaben:	232 € jährlich ^{14,15}
Abzgl. Abschreibung auf Bruttoanschaffungswert:	rund 774 € ¹⁶
Saldo:	rund -372 €
Einsparung (bei Strompreis von 35 Ct/kWh):¹⁷	rund 860 €

Aus steuerlicher Sicht entsteht ein negativer Saldo, wenn der steuerpflichtige Teilwert des selbstverbrauchten Stroms auf Basis der Einspeisevergütung oder der Selbstkosten angesetzt wird. Erst nach über 20 Jahren erzielt die abgeschriebene PV-Anlage (ohne Sonderabschreibung oder Abschreibung im Vorjahr durch den Investitionsabzugsbetrag) in der jährlichen Gewinn- und Verlustrechnung einen Überschuss aus steuerlicher Sicht. Daher erkennt das Finanzamt die steuerlichen Abzüge üblicherweise nicht an und stuft den Betrieb der PV-Anlage von Amts wegen als Liebhaberei ein. Ohne Antragstellung bedarf es daher weiterhin einer plausiblen Darlegung der Gewinnerzielungsabsicht, um steuerliche Verluste in den Anfangsjahren absetzen zu können.

Positiv auf das Betriebsergebnis wirken sich u. a. sinkende Installations- und Betriebskosten sowie steigende Einspeisevergütungen durch Gesetzesänderungen aus. Durch die EEG-Novelle 04/2022 ist die Einspeisevergütung für neue Anlagen anzuheben. Für Eigenversorger steigt dieser Betrag allerdings nur geringfügig. Zudem müsste der steuerpflichtige Teilwert des selbstverbrauchten Stroms mit der Pauschale von 20 Ct/kWh berechnet werden, um bei niedrigen Anschaffungskosten einen steuerlichen Überschuss

⁹ So *Schmitz, Jascha*, Das sind die Kosten einer Photovoltaikanlage in 2022 auf Solaranlagen-Portal.de.

¹⁰ BGBl. Teil I Nr. 28 vom 28. Juli 2022, S. 1262. Ab Juli 2022 ergeben sich höhere Vergütungen: rund 8,6 Cent pro Kilowattstunde bei Anlagen mit weniger als 10 kWp, für größere Anlagen bis 40 kWp rund 7,5 Cent pro kWh.

¹¹ Zuvor gab es eine monatliche Reduzierung der Vergütung für neue PV-Anlagen.

¹² 10 kWp erzeugen im Schnitt rund 10.000 kWh, wobei die tatsächliche Nennleistung etwas geringer ausfällt und jährlich abnimmt. 3.000 kWh Eigenanteil = 7.000 kWh × 6,34 Cent/kWh = 443,80 €, ohne Umsatzsteuer.

¹³ Der steuerpflichtige Teilwert des selbstverbrauchten Stroms wird hier auf Basis der Einspeisevergütung angesetzt. Alternativ können die Selbstkosten (Abschreibung plus Betriebskosten) angesetzt werden. In der Praxis werden die Wiederbeschaffungskosten oder eine Pauschale von 20 Cent/kWh als Faktor verwendet. Diese Berechnungsgrundlage wird kritisch gesehen, da sie nicht den realen Werten entspricht.

¹⁴ Es wurden hier konstante Annahmen getroffen, keine Absenkung der Leistung, keine Steigerung des Strompreises oder der Betriebsausgaben, Afa 5 % und Betriebskosten 1,5 % des Bruttoinvestitionsbetrages.

¹⁵ Vgl. Stiftung Warentest, Photovoltaik — Berechnen Sie die Rendite Ihrer Solaranlage.

¹⁶ Kleinunternehmerregelung: Abschreibung bezieht sich auf den Bruttoanschaffungspreis.

¹⁷ 3.000 kWh × 0,35 €/kWh = 1.050 € - 190,20 € = 859,8 €.

zu erzielen. Insbesondere aber wird die Pauschale kritisch gesehen, da sie die realen Werte nicht abbildet. Selbstgenutzte PV-Anlagen weisen daher auch nach Einführung der neuen Vergütungsmodelle meist eine bessere Nachsteuerrendite auf. Ein etwaiger Betriebsüberschuss einer PV-Anlage kann bei einer tatsächlichen Nutzungsdauer von oft über 30 Jahren¹⁸ weniger genau prognostiziert werden, da die Festschreibung der Einspeisevergütung nach 20 Jahren entfällt.

Ein Hemmnis, die Leistungsgrenze für PV-Anlagen auszuweiten, wäre aus Sicht der Finanzverwaltung Steuermindereinnahmen. Im Folgenden werden die steuerlichen Ergebnisse von PV-Anlagen mit einer höheren Leistung überschlagen.

Steuerergebnis bei 20 (30) kWp:

Photovoltaikanlage mit 20 kWp mit je 950 kWh Stromertrag (jährliche Minderung um 0,25 Prozent) und Inbetriebnahme im Januar 2023 (damit nach 30. Juli 2022 als Stichtag für höhere Einspeisevergütungen); anteiliger Eigenverbrauch von 25 Prozent ohne Speicher; Anschaffungskosten 26.000 € mit jährlichen Betriebskosten von 1,5 Prozent und einer Steigerung um 1,5 Prozent; Strompreisersparnis 0,35 €/kWh mit einer jährlichen Preissteigerung von 2 Prozent; Vergütung: 7,65 Ct/kWh für die Einspeisung und Berechnung des Eigenverbrauchs¹⁹

- 1) Erstattung Einkommensteuer (Steuersatz 35 Prozent): durchschnittlich rund 230 €/Jahr in den ersten 20 Jahren²⁰
- 2) Zahlung Einkommensteuer ab 2043: im Durchschnitt rund 250 €/Jahr bis 2053 unter der Annahme gleicher Vergütung und ohne Austausch von PV-Modulen
- 3) Ergebnis: 2.100 € Steuermindereinnahmen, im Schnitt pro Jahr = 70 € (ähnlich bei 30 kWp)²¹

Die späteren Steuerzahlungen einer Anlage mit 30 Jahren Nutzungsdauer mindern die vorherigen Steuererstattungen, die in der Abschreibungsdauer von 20 Jahren entstehen. Damit reduzieren sich in der Gesamtbetrachtung die Steuererstattungen im Durchschnitt pro Jahr. Die Höhe hängt von der späteren Einspeisevergütung ab. Allerdings würden die steuerlichen Effekte der ersten 20 Jahre nicht gänzlich kompensiert werden. Auch nach 30 Jahren Betriebsdauer wäre die Rendite bei Berücksichtigung der steuerlichen Verlustverrechnung nach Steuern höher als vor Steuern. Das liegt an den hohen Installationskosten und steigenden Betriebskosten bei gleichzeitiger Leistungsminderung, die eine geringere Stromausbeute bewirkt.

Hinzu kommen Faktoren wie steigende Preise für PV-Anlagen und somit höhere Abschreibungsbeträge sowie zugleich sinkende Vergütungen für höhere Leistungsklassen (für 10 kWp: 8,2; für 20 kWp: 7,65 und für 30 kWp: 7,47 Ct/kWh), sodass auch bei der Berechnung des steuerpflichtigen Teilwerts auf Basis des Wiederbeschaffungswerts (ca. 16 Ct/kWh) in der Summe ein negatives Betriebsergebnis steht, wenngleich die Steuermindereinnahmen dadurch etwas geringer werden. Auch hier gilt wieder, dass die Finanzverwaltung die PV-Anlagen als Liebhaberei einstufen oder nur mittels eines höheren Verrechnungssatzes (Pauschale 20 Ct/kWh) für die Stromentnahme einen Betriebsüberschuss künstlich erzeugen würde.

¹⁸ So *Madel, Andreas*, Lebensdauer einer Photovoltaikanlage auf Solarangabe-Ratgeber.de.

¹⁹ Stiftung Warentest, Photovoltaik — Berechnen Sie die Rendite Ihrer Solaranlage.

²⁰ Ohne Sonderabschreibung, sonst Gesamtabschreibungsbetrag gleich, aber sehr hoher Wert im ersten Jahr.

²¹ Zwar gibt es höhere Verluste und Steuererstattungen, aber später werden zugleich höhere Steuern gezahlt, wenn die PV-Anlage tatsächlich über 30 Jahre genutzt werden kann. Werte können erheblich abweichen, wenn die Installations- und Betriebskosten anders ausfallen. Derzeit steigen die Anschaffungspreise wegen hoher Nachfragen deutlich.

Argumente für eine höhere Liebhaberei-Grenze aus Sicht der Betreiber:

Trotz Verlusten erzielt die obige Anlage mit 20 kWp in den ersten 20 Jahren eine Rendite von über 5,30 % vor Steuern durch die Strompreisersparnis. Nach Steuern würde sie 6,19 % betragen. Die Differenz der Prozentsätze würden sich weiter verringern, wenn der Teilwert für die Stromentnahme statt mit dem Vergütungspreis wie bei dem Rechner von Stiftung Warentest mit den Selbstkosten (Abschreibung + Betriebskosten durch den produzierten Strom) oder wie oft in der Praxis mit dem Wiederbeschaffungswert angesetzt wird.

Das könnte die Betreiber von vornherein überzeugen, auf bürokratisch aufwändige Nachweise für die Gewinnerzielungsabsicht zu verzichten, um Verluste überhaupt erst geltend machen zu können. Zudem sollten die Einsparungen durch den Wegfall der Kosten für die Steuererklärung bzw. Steuerberatergebühren berücksichtigt werden. Außerdem bliebe offen, ob die Darlegung plausibel ist und das Finanzamt eine Gewinnerzielungsabsicht anerkennt. Diese Betrachtung ist ein wichtiges Argument, um Interessenten von PV-Anlagen für die Nutzung in privaten Haushalten nicht in die Steuerklärungspflicht zu bringen.

Dagegen frohlocken Steuer-Ratgeber mit der Möglichkeit des Investitionsabzugsbetrags (IAB), eine anteilige Verlustverrechnung durch den hälftigen Anschaffungswert bereits im Vorjahr der tatsächlichen Investition steuerlich zu erklären.²² Auch durch eine mögliche Sonderabschreibung entstehen anfangs hohe Verlustverrechnungen. Unter Vorbehalt der Nachprüfung können diese anerkannt werden. Ergeht jedoch ein Änderungsbescheid seitens Finanzverwaltung wegen einer Aberkennung der Gewinnerzielungsabsicht, sind verzinste Steuernachzahlungen die Folge. Daher sollten PV-Anlagen für den Eigengebrauch nicht als Steuersparmodelle, sondern als Kostensparmodelle angesehen werden. Das ginge sonst zulasten anderer Steuerzahler und Verbraucher.

2. Gewerbesteuer

Solaranlagenbetreiber mussten bisher bei der vergüteten Einspeisung des nicht selbst genutzten Stroms in das öffentliche Netz beim Finanzamt ein Gewerbe anmelden. Die Einspeisevergütungen stellen gewerbliche Einnahmen dar und würden entsprechend versteuert werden. Zugleich wurde der Betreiber ein Pflichtmitglied in der Industrie- und Handelskammer. Die Pflichtmitgliedschaft und die Gewerbesteuererklärung zur Anzeige der eingenommenen Beträge verursachten unnötigen bürokratischen Aufwand. Weniger problematisch ist die Gewerbesteuer an sich, da der Freibetrag von 24.500 € durch die gewerblichen Einnahmen des Solarstroms nicht überschritten wird.

Mit § 3 Nr. 32 GewStG wurde eine Gewerbesteuerbefreiung für Anlagen bis 10 Kilowatt eingeführt, um obige Problemstellungen zu beseitigen. Es dürfen jedoch neben dem Betrieb der PV-Anlage keine weiteren gewerblichen Tätigkeiten ausgeübt werden, worauf ein Merkblatt aus Hessen zum BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 hinweist.²³ Liegen die notwendigen Voraussetzungen nicht vor, ist der Tatbestand eines bestehenden Gewerbebetriebs im Sinne des Gewerbesteuergesetzes nach wie vor erfüllt. Damit bestünde weiterhin eine Pflichtmitgliedschaft in der Industrie- und Handelskammer. Daher sollte die obige Leistungsgrenze auf 30 kWp ausgeweitet werden.

²² Glass, Christian, Diesen Steuerspartrick kennt fast keiner, zitiert Steuerberater Sascha Matussek in Bild.de vom 16.08.2022.

²³ Merkblatt zum Wahlrecht der Feststellung der Liebhaberei bei kleinen PV-Anlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken in Neugründungsfällen (BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021) S. 7.

3. Umsatzsteuer

Das BMF-Schreiben aus Oktober 2021 behandelt nur die ertragssteuerliche Handhabung der Photovoltaik-Anlagen. Auf die Umsatzsteuer wird kein Bezug genommen. Betreiber kleiner PV-Anlagen erzielen durch den produzierten Strom Einnahmen und gelten damit umsatzsteuerlich als Unternehmer nach § 2 UStG. Im Allgemeinen kann der Anlagenbetreiber daher umsatzsteuerpflichtig sein. Das ermöglicht einen Vorsteuerabzug und eine Senkung der Anschaffungskosten. Allerdings zieht das die Konsequenz nach sich, eine vierteljährliche Umsatzsteuervoranmeldung sowie jährliche Umsatzsteuererklärungen abzugeben. Darüber hinaus muss auch für die private Stromentnahme aus der Photovoltaik-Anlage Umsatzsteuer gezahlt werden.

Anlagenbetreiber mit Kleinunternehmerregelung sparen sich teils diesen bürokratischen Aufwand. Die Regelung kann unproblematisch genutzt werden, da die Umsätze aus PV-Anlagen bis 30 kWp nicht die Schwelle von 22.000 € nach § 19 I UStG überschreiten. Daher argumentiert der Steuerexperte Johann-Erwin Graf, dass Anlagen bis 10 Kilowatt sowohl von der Einkommensteuer als auch von der Umsatzsteuer befreit werden sollten, und kritisiert zugleich das Vorgehen des Bundesfinanzministeriums.²⁴ Private PV-Anlagenbetreiber müssten über den Sinn und Zweck der Umsatzsteuer aufgeklärt werden. Hier werden Interessenten durch den Vorsteuerabzug gelockt, den Verkäufer der PV-Anlagen in ihren Rendite-Berechnungen einbeziehen. Hintergrund ist, dass nach Ziehung der Vorsteuer die gewählte Besteuerung nur für fünf Jahre festgeschrieben ist und danach gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG zur Kleinunternehmerregelung gewechselt werden kann. Die zu zahlenden Umsatzsteuerbeträge in dieser Zeitspanne sind kleiner als der Vorsteuerabzug. Nach Ablauf von fünf Jahren wird keine Vorsteuerberichtigung mehr gem. § 15a Abs. 1 UStG vorgenommen. Aus dem Vorsteuerabzug wurde ein steuerliches Plus erzielt.

Ein Vorschlag für steuerliche Vereinfachungen von privatgenutzten PV-Anlagen bis zu 30 kWp wäre, diese aus der Umsatzsteuerpflicht herauszunehmen. Allerdings bedarf es für eine prinzipielle Umsatzsteuerbefreiung eine Verständigung auf EU-Ebene und eine Änderung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie. Ein Alleingang auf nationaler Ebene ist im Rahmen der Umsatzsteuerbefreiung von Stromlieferung nicht möglich.

Jedoch kann die Lieferung und Installation der PV-Anlagen umsatzsteuerbefreit werden (Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i. V. m. Anhang III Nr. 10c). Dann fallen für den Anlagenbetreiber nur die Nettokosten an. Bei Wahl der Kleinunternehmerregelung müssen für die Stromlieferung und –Entnahme keine Umsatzsteuern abgeführt werden. Das hat seitens der Betreiber einen höheren Kosten- und einen bürokratischen Vorteil im Vergleich zu vorheriger Regelung. Auch für die Finanzverwaltung wird der bürokratische Aufwand gesenkt. Zudem muss keine Vorsteuererstattung gewährt werden.

Weitere bürokratische Erleichterungen ergäben sich durch den Wegfall der Umsatzsteuerjahreserklärung und Aufzeichnungspflicht zum Nachweis der Umsatzhöchstgrenzen nach § 19 UStG, die für Kleinunternehmer weiterhin bestehen würden. Auch hier gelte es, eine Änderung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie zu erwirken. Als Lösung für den steuerlichen Verwaltungsaufwand kommt ein einfaches Ankreuzformular in Betracht, das die Steuerbefreiung durch die Angabe der Erzielung von Umsätzen und Einnahmen ausschließlich aus PV-Anlagen bis 30 kWp bescheinigt.

²⁴ *Seltmann, Thomas*, Bundesfinanzministerium schafft Einkommensteuerpflicht für Photovoltaik-Anlagen bis zehn Kilowatt ab vom 4. Juni 2021, Interview mit Johann-Erwin Graf auf pv-magazine.de.

III. Erfüllungsaufwand

Dieser Abschnitt untersucht den Erfüllungsaufwand, der im Zuge des Ausbaus der Solarenergie mit vereinfachten steuerlichen Regularien eingespart werden kann. Die Bürokratieentlastungsrechnung lehnt sich an das Standard-Kosten-Modell an. Im März 2022 existierten rund 2,2 Mio. PV-Anlagen, die auf Grundstücken und Dächern in Betrieb waren.²⁵ Die Statistiken zeigen bereits einen Anstieg von 248 Prozent für PV-Anlagen zwischen 10 und 15 kWp im Jahresvergleich 2020/2021.²⁶ Diese Daten zeigen den Trend zu immer mehr und leistungsfähigeren Solaranlagen in privaten Haushalten²⁷ und sprechen für weitere Anreize durch die anvisierte Ausweitung der Leistungsgrenze, zumal der Eigenverbrauch zukünftig steigt.²⁸

Während die Leistung früherer PV-Anlagen nach einer Faustformel (Größe der Dachfläche geteilt durch 10) ermittelt wurde, sind heutige Solarpanels deutlich effizienter geworden. Damit würde eine private Kleinanlage mit einer Gesamtleistung von 30 kWp nicht mehr 300 m² Dachfläche brauchen, sondern nur noch ca. 180 m². Die Dachfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses beträgt 100 m² und kann in Einzelfällen bis zu 150 m² betragen.²⁹ Somit nähern sich die potenzielle Auslastung der Dachfläche und die technologische Leistungsbegrenzung immer mehr an. Zudem nutzen Anlagenbetreiber teils auch andere Grundstücksflächen für die Solarpanels.

Kann der Steuerpflichtige nun von Anfang an auf eine steuerliche Erfassung verzichten, würde eine Erhöhung der Leistungsgrenze auf 30 kWp einen Bürokratieabbau bedeuten. Zur Bemessung des Umfangs wird nachfolgend der Erfüllungsaufwand kalkuliert, um eine Abschätzung der Kostenersparnis vorzunehmen.

1. Gewerbesteuerbefreiung

Laut Marktstammdatenregister existieren rund 880.000 installierte PV-Anlagen mit maximal 10 kWp in privaten Haushalten.³⁰ Für den Bereich zwischen 10 und 30 kWp gibt es gemäß Marktstammdatenregister rund 181.000 registrierte aktive PV-Anlagen in privaten Haushalten (Stand August 2022). Davon wurden mehr als 97.000 PV-Anlagen erst nach dem 01.01.2020 in Betrieb genommen. Die Einnahmen aus einer PV-Anlage bis zu 30 Kilowatt sind rechnerisch durch die Nutzung des selbst produzierten und die Vergütung des eingespeisten Stroms limitiert. Bisher muss für PV-Anlagen von 10 bis zu 30 Kilowatt zum Nachweis der Gewerbeeinkünfte- und Befreiung eine Steuererklärung gemacht werden. Gleichzeitig sind Anlagenbetreiber Pflichtmitglieder in der Industrie- und Handelskammer. Um das zu umgehen, sollte eine vereinfachte Gewerbesteuererklärung durch ein bloßes Ankreuzformular als Nachweis der Gewerbesteuerbefreiung eingeführt werden. Allerdings wäre auch die Abgabe solch einer Gewerbesteuererklärung entbehrlich, wenn die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 32 GewStG auf 30 kWp ausgeweitet wird und keine weiteren gewerblichen Einkünfte vereinnahmt werden. Dies ergeht aus § 14a i. V. m. § 25 Abs. 1 GewStDV³¹, da mit PV-Anlagen in diesem Leistungsbereich der jährliche Freibetrag i. H. v. 24.500 € nicht überschritten wird und generell keine Gewerbesteuer anfällt. Für die meisten der über 181.000 PV-

²⁵ Vgl. *Statistisches Bundesamt*, Pressemitteilung Nr. N 037 vom 21. Juni 2022.

²⁶ EUPD Research, 89 Prozent des Solarpotenzials auf deutschen Ein- und Zweifamilienhäusern sind noch ungenutzt, 7.04.2021,

²⁷ Werte haben sich erst verdoppelt und dann verfünffacht, Werte für 2022 annähernd wie für 2021.

²⁸ Klimaschutz- und Energieagentur Niedersachsen geht perspektivisch von über 10.000 kWh für einen Vier-Personen-Haushalt aus.

²⁹ So *Kloth, Philipp*, Kosten rund ums Dach - Dachsanierung und Dachdämmung auf Energieheld.de.

³⁰ MaStR, Stand 02.08.2022, erweiterte Einheitenübersicht mit EEG-installierte Leistung, im Betrieb, Teileinspeisung (Eigenbedarf).

³¹ Ebenda.

Anlagen zwischen 10 und 30 kWp würden daher die Bürokratiekosten bei Ausweitung der Leistungsgrenze sinken.

2. Einkommensteuererklärung

Die größten Einspareffekte ergeben sich, wenn Steuererklärungen wegen „Liebhaberei“ entfallen. Für nach Schätzungen 5 Mio. Haushalte, die PV-Anlagen mit über 10 kWp bis maximal 30 kWp installiert haben oder bei günstiger Gesetzeslage in den kommenden Jahren installieren werden (siehe Ausgangslage), würden sich sowohl auf der Seite der Betreiber als auch auf der Seite der Finanzverwaltung eine Bürokratieentlastung ergeben.

Folgende Überschlagsrechnung soll verdeutlichen, welche jährlichen Kosten im Zusammenhang mit der steuerlichen Erfassung durch die Installation von PV-Anlagen mit über 10 bis 30 kWp anfallen könnten.

Häufigkeit: 1 Mal jährlich

Geschätzter Zeitaufwand inklusive Vor – und Nachbereitung der Steuererklärung:

- a) 60 Minuten (mit Vor- und Nachbereitung) seitens PV-Anlagenbetreiber³²
- b) 20 Minuten für die Verwaltung zum Überprüfen

Lohnkosten: 37,30 €/h³³

Geschätzte Sachkosten: 5 €

Kalkulierte Fallzahlen: Zu den bestehenden 181.000 PV-Anlagen, die bisher von der Optimierung noch nicht Gebrauch machen können, würden die jährlichen Neu- oder Erweiterungsinstallationen hinzukommen. In 2022 gingen bisher rund 36.800 PV-Anlagen von privaten Haushalten mit einer Leistung zwischen 10 und 30 kWp in Betrieb (Stand August 2022).³⁴ Es werden mit weiteren 29.000 Anlagen in dieser Größenordnung gerechnet.³⁵ Vor allem wegen gesetzlicher Vorschriften in einigen Bundesländern wird mit einer deutlich steigenden Zahl gerechnet.

Aufgrund der Datenlage werden derzeit 210.000 Fallzahlen und ein durchschnittlich jährlicher Anstieg von 60.000 PV-Anlagen im Bereich zwischen 10 und 30 kWp unterstellt.³⁶ Bei 210.000 Fallzahlen wären das rund 8,90 Mio. € an gesparten Kosten für den Erfüllungsaufwand der Betreiber im ersten Jahr.³⁷ Im folgenden Jahr würde dieser Wert unter obiger Annahme um 28,58 Prozent auf über 11 Mio. € steigen, da mehr PV-Anlagen in Betrieb genommen werden.

³² In Anlehnung an Destatis, *Erfüllungsaufwand im Zusammenhang mit Steuererklärungen, steuerlichen und zollrechtlichen Nachweispflichten*, Projektreihe: Bestimmung des bürokratischen Aufwands und Ansätze zur Entlastung, Dezember 2012.

³³ Lohnkosten siehe Statistisches Bundesamt als Datengrundlage für das Standard-Kosten-Modell (SMK).

³⁴ Rund 100.000 neue PV-Anlagen sind es bei der Leistungsgrenze von unter 10 kWp. Dennoch steigen die Zahlen leistungsstärkerer PV-Anlagen zwischen 10 und 30 kWp (in 2021: 49.990; in 2020: 10.253; in 2019: 5.216 in Betrieb gegangen) laut Marktstammdatenregister mit entsprechender Suchfunktion, siehe Auszug im Anhang.

³⁵ Ab August 2021 bis Jahresende 2021 wurden rund 25.000 EEG-Anlagen in Betrieb genommen.

³⁶ Ergebnisse können nach unten abweichen, wenn die Anlagenbetreiber nicht für die Liebhaberei optieren. Für eine steigende Zahl an PV-Anlagen spricht die gesetzliche Verpflichtung in einigen Bundesländern bei Neubau oder Sanierung.

³⁷ $37,3 \text{ €/h} \times 210.000 + 5 \times 210.000 = 8.883.000 \text{ Mio. €}$.

Die Ersparnisse der Finanzverwaltung durch den Wegfall der Bearbeitung und Prüfung der Steuerdokumente lägen bei 210.000 Fallzahlen im ersten Jahr bei rund 3,67 Mio. €³⁸ und im zweiten Jahr mit einem Anstieg von 1,05 Mio. € bei über 4,7 Mio. €.³⁹ Der Wegfall der Einkommensteuerpflicht würde somit eine spürbare Bürokratieentlastung bedeuten.

Normadressat Finanzverwaltung	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3
Erfüllungsaufwand Einkommensteuer	-3,66 Mio. €	-4,70 Mio. €	-5,08 Mio. €

3. Umsatzsteuererklärung

Es gibt den Gesetzesvorschlag, die Umsatzsteuer für die Lieferung der PV-Anlagen an die Betreiber auf null Prozent zu setzen. Dann entfällt ein etwaiger Vorsteuerabzug. Dadurch werden die Betreiber nicht mehr die Umsatzsteuerpflicht wählen müssen, um die Vorsteuererstattung beantragen zu können. Daher werden mehr Betreiber für die Kleinunternehmerregelung optieren und sparen sich die aufwändigen Umsatzsteuervoranmeldungen. Auch für die Finanzverwaltung bedeutet das einen Bürokratieabbau. Es müsste dabei nur mit geringfügigen Steuermindereinnahmen gerechnet werden. Diese entstehen aus der Differenz des Vorsteuerabzugs und aus den Umsatzsteuerzahlungen der Betreiber. Allerdings können der erstatteten Vorsteuer meist nur geringe Umsatzsteuerzahlungen in den ersten fünf Jahren entgegengerechnet werden. Danach ist der Wechsel zur Kleinunternehmerregelung möglich, weswegen der Vorsteuerabzugsbetrag kaum geschmälert wird und nicht durch eine etwaige Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 1 UStG neutralisiert wird. Im Zusammenhang mit der jährlichen Umsatzsteuerjahreserklärung könnte die Einsparung von Bürokratiekosten ähnlich hoch wie bei der Einkommensteuererklärung ausfallen, wenn auch diese hinfällig wäre. Insgesamt bedeuten die Maßnahmen eine Entlastung durch Bürokratieabbau, ohne dass Nachteile zulasten des Steuersubstrats zu befürchten sind.

IV. Ergebnis

Eine Ausweitung des Antragswahlrechts auf „Liebhaberei“ für PV-Anlagen zwischen 10 und 30 kWp würde Bürokratie abbauen und damit einen Anreiz setzen, dass private Betreiber verstärkt in entsprechend größere PV-Anlagen investieren. Zudem müsste die Gewerbesteuerbefreiung gem. § 3 Nr. 32 GewSt auf 30 Kilowatt für private PV-Anlagen angehoben werden. Dies wäre aus ertrag- und gewerbesteuerlicher Sicht gesetzgeberisch unproblematisch. In Bezug auf die Umsatzsteuer könnte eine Umsatzsteuerbefreiung für die Lieferung von PV-Anlagen bis zur benannten Leistungsgrenze ein geeignetes und auch EU-rechtlich zulässiges Mittel sein, Ausbauanreize zu setzen. Ein Erfüllungsaufwand sollte nur in der Anzeigepflicht für PV-Anlagen mit entsprechender Leistung liegen. Damit entfielen hohe Bürokratiekosten für die umfangreichen Steuererklärungen aller drei Steuerarten sowohl seitens der Betreiber als auch seitens der Finanzverwaltung.

³⁸ $37,3 \text{ €/h} \div 3 = 12,43 \text{ €/h} \times 210.000 + 5 \times 210.000 = 3,66 \text{ Mio. €}$.

³⁹ Anstieg analog zu den Fallzahlen um 28,58 Prozent.

Für die Umsetzung wären weitere Reformschritte sinnvoll:

- 1) Die gesetzlichen Regelungen müssten entsprechend für Ein- und Mehrfamilienhäuser angepasst werden. Insbesondere für Mietshäuser muss eine Zuordnung je Wohnungseinheit erfolgen können.
- 2) Darüber hinaus ist die Grenze der Gesamtbruttolenleistung für die Mitunternehmerschaft bzw. für den Steuerpflichtigen deutlich auf über 30 kWp auszubauen. Das würde helfen, die politisch hoch gesteckten Ausbauziele der erneuerbaren Energien zu erreichen.
- 3) Ebenso wird dafür plädiert, die Einnahmengrenze von vermieteten Objekten in Verbindung mit einer PV-Anlage im Rahmen des R 21.2 Absatz 1 Satz 2 EStR (zu § 21 EStG) VZ 2012-2022 anzuheben. Die 520 €-Grenze sollte im Zusammenhang mit der steuerlichen Handhabung von PV-Anlagen weniger determinierend eingreifen. Auch bedarf es wegen der Inflationsberücksichtigung einer Anpassung dieses über zehn Jahre alten Wertes.

Somit könnte die vereinfachte, steuerrechtliche Handhabung einen Beitrag zum Ausbau von privaten PV-Anlagen leisten, um die anvisierten Klimaziele zu verwirklichen.

Literatur

BMF – Bundesministerium der Finanzen (2019): Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/20211029-gewinnerzielungsabsicht-bei-kleinen-photovoltaikanlagen-und-vergleichbaren-blockheizkraftwerken.pdf?__blob=publicationFile&v=2, Abruf am 06.07.2022.

Deutscher Bundestag Drucksache 19/13436: Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, <https://dserver.bundestag.de/btd/19/134/1913436.pdf>, Abruf am 10.08.2022.

EUPD Research, Ammon, Dr. Martin et al.: 89 Prozent des Solarpotenzials auf deutschen Ein- und Zweifamilienhäusern sind noch ungenutzt vom 7. April 2021, <https://www.e3dc.com/89-prozent-des-solarpotenzials-auf-deutschen-ein-und-zweifamilienhaeusern-sind-noch-ungenutzt/#:~:text=Ende%202020%20sind%201%2C3,mit%2021%20Prozent%20den%20Spitzenwert>, Abruf am 28.06.2022.

Finanzamt Hessen: Merkblatt zum Wahlrecht der Feststellung der Liebhaberei bei kleinen PV-Anlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken in Bestands- und Neugründungsfällen (BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, IV C 6-S 2240/19/10006:006, DOK 2021/1117804), https://finanzamt.hessen.de/sites/finanzamt.hessen.de/files/2022-05/merkblatt_zum_wahlrecht_der_feststellung_der_liebhaberei_bei_kleinen_pv-anlagen_und_vergleichbaren_blockheizkraftwerken.pdf, Abruf am 10.08.2022.

Franke, Petra: Viele Hausbesitzer planen Photovoltaikanlage vom 21.03.2022, <https://www.energie-zukunft.eu/erneuerbare-energien/solar/viele-hausbesitzer-planen-photovoltaikanlage/>, Abruf am 28.06.2022.

Glass, Christian: Diesen Steuerspartrick kennt fast keiner, Bild.de <https://www.bild.de/bild-plus/ratgeber/verbrauchertipps/verbraucherportal/steuererklaerung-fuer-2022-was-sie-jetzt-tun-sollten-um-zu-sparen-80851578.bild.html>, Abruf am 16.08.2022.

Kloth, Philipp: Kosten rund ums Dach - Dachsanierung und Dachdämmung, <https://www.energieheld.de/dach/kosten#:~:text=In%20Deutschland%20sollten%20Sie%20bei,hat%20dagegen%20etwas%20weniger%20Fl%C3%A4che>, Abruf am 28.06.2022.

Madel, Andreas: Lebensdauer einer Photovoltaikanlage, <https://www.solaranlage-ratgeber.de/photovoltaik/photovoltaik-wartung/lebensdauer-einer-photovoltaikanlage>, Abruf am 10.08.2022.

Marktstammdatenregister: Erweiterte Einheitenübersicht zu Stromerzeugungseinheiten, <https://www.marktstammdatenregister.de/MaStR/Einheit/Einheiten/ErweiterteOeffentlicheEinheitenuebersicht>, Abruf am 10.08.2022.

Schmitz, Jascha: Das sind die Kosten einer Photovoltaikanlage in 2022, <https://www.solaranlagen-portal.de/photovoltaik/preis-solar-kosten.html#Wie%20teuer%20ist%20eine%20Photovoltaikanlage%202022>, Abruf 06.07.2022

Seltmann, Thomas: Bundesfinanzministerium schafft Einkommensteuerpflicht für Photovoltaikanlagen bis zehn Kilowatt ab vom 4. Juni 2021, <https://www.pv-magazine.de/2021/06/04/bundesfinanzministerium-schafft-einkommensteuerpflicht-fuer-photovoltaik-anlagen-bis-zehn-kilo>

Anlage

Auszüge Marktstammdatenregister

PV-Anlagen zwischen 10 und 30 kWp in 2021 in Betrieb gegangen: 49.990

The screenshot shows the 'Erweiterte Einheitenübersicht' (Advanced Unit Overview) page on the MaStR website. The left sidebar contains navigation options like 'Startseite', 'Einheiten', 'Aktuelle Einheitenübersicht', 'Erweiterte Einheitenübersicht', 'Gelöschte & Deaktivierte Einheiten', 'Netzanschlusspunkte und Lokationen', 'Marktakteure', 'Datendownload', 'Hilfe', and 'FAQ'. The main content area displays a table of PV units with the following columns: MaStR-Nr. der Einheit, Anzeige-Name der Einheit, Betriebs-Status, Energieträger, Bruttoleistung der Einheit, Nettonennleistung der Einheit, and Inbetrieb Einheit. The table lists five units, all with a status of 'In Betrieb' and an energy carrier of 'Solare Strahlungsenergie'. The units are: Solardach 2 (12.24 kWp), Anlage Carport (16.72 kWp), EEB Solar 11,55kw (11.55 kWp), Sonnenweg + (15.33 kWp), and PV-Anlage 25,8 kWp (25 kWp). The page also includes filter options and a search bar.

MaStR-Nr. der Einheit	Anzeige-Name der Einheit	Betriebs-Status	Energieträger	Bruttoleistung der Einheit	Nettonennleistung der Einheit	Inbetrieb Einheit
SEE981618965960	Solardach 2	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	12,24	10	14.04.202
SEE942715622255	Anlage Carport	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	16,72	15	10.09.202
SEE97535090700	EEB Solar 11,55kw	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	11,55	10	28.06.202
SEE961540610961	Sonnenweg +	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	15,33	12	08.06.202
SEE937789500998	PV-Anlage 25,8 kWp	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	25,8	25	18.12.202

Nach 2004: 181.053 (Stand 09.08.2022) 10 < x < 30

The screenshot shows the 'Erweiterte Einheitenübersicht' (Advanced Unit Overview) page on the MaStR website, filtered for units installed after 2004. The left sidebar is identical to the previous screenshot. The main content area displays a table of PV units with the following columns: MaStR-Nr. der Einheit, Anzeige-Name der Einheit, Betriebs-Status, Energieträger, Bruttoleistung der Einheit, Nettonennleistung der Einheit, and Inbetrieb Einheit. The table lists five units, all with a status of 'In Betrieb' and an energy carrier of 'Solare Strahlungsenergie'. The units are: Hausdach (14.24 kWp), PV-Anlage Hausdach (10.12 kWp), ABR914701144959 (10.56 kWp), Anlage (15.6 kWp), and Hausdach und Carport (14.58 kWp). The page also includes filter options and a search bar.

MaStR-Nr. der Einheit	Anzeige-Name der Einheit	Betriebs-Status	Energieträger	Bruttoleistung der Einheit	Nettonennleistung der Einheit	Inbetrieb Einheit
SEE947859428023	Hausdach	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	14,24	9,9	28.02.201
SEE948261957476	PV-Anlage Hausdach	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	10,12	10	31.08.201
SEE914024285339	ABR914701144959	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	10,56	10	08.12.201
SEE908607487869	Anlage	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	15,6	15	23.01.201
SEE930205983801	Hausdach und Carport	In Betrieb	Solare Strahlungsenergie	14,58	12,3	20.11.200