

Ertragsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken

1. Photovoltaikanlagen

a) Allgemeines

Nach dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien vom 01.08.2004 (BGBl I 2004, S. 1918) - Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG 2004) - sind Netzbetreiber verpflichtet, Anlagen zur Erzeugung von Strom aus Erneuerbaren Energien unverzüglich vorrangig an ihr Netz anzuschließen und den gesamten aus diesen Anlagen angebotenen Strom aus Erneuerbaren Energien vorrangig abzunehmen und zu übertragen (§ 4 Abs. 1 EEG 2004). Gleichzeitig sind die Netzbetreiber verpflichtet, den von ihnen übernommenen Strom zu vergüten (§ 5 EEG 2004). Die Höhe der Vergütung für Strom aus solarer Strahlungsenergie regelt § 11 EEG 2004. Sie ist vor allem abhängig von der Leistung der Anlage, im Allgemeinen aber so hoch, dass die Betreiber regelmäßig nicht nur den überschüssigen, privat nicht benötigten, sondern den gesamten Strom an den Netzbetreiber veräußern. Das EEG 2004 gilt für Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie, die nach dem 31.07.2004 und vor dem 01.01.2009 in Betrieb genommen worden sind.

Für Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie, die nach dem 31.12.2008 in Betrieb genommen werden, gilt das Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien vom 25.10.2008 (BGBl I 2008, S. 2074) - Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG 2009). Auch nach diesem Gesetz sind die Netzbetreiber weiterhin verpflichtet, Anlagen zur Erzeugung von Strom aus Erneuerbaren Energien anzuschließen (§ 5 EEG 2009), den daraus erzeugten Strom abzunehmen (§ 8 EEG 2009) und mindestens in der gesetzlich festgelegten Höhe zu vergüten (§ 16 Abs. 1 EEG 2009). Gleichzeitig mit dem Inkrafttreten des EEG 2009 am 01.01.2009 ist das EEG 2004 außer Kraft gesetzt worden.

Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie, die bis zum 31.07.2004 in Betrieb genommen worden sind, unterfallen dem Erneuerbare-Energien-Gesetz vom 29.03.2000 (BGBl. I 2000, S. 305), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 22.12.2003 (BGBl. I 2003, S. 3074), unter Beachtung der Übergangsbestimmungen in § 21 EEG 2004.

Zu den Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie (sog. Solaranlagen) gehören neben den Solarkollektoranlagen die Photovoltaikanlagen. Photovoltaikanlagen sind Anlagen, in denen mittels Solarzellen ein Teil der Sonnenstrahlung unmittelbar in elektrische Energie umgewandelt wird. Dagegen dienen Solarkollektoranlagen - oder auch thermische Solaranlagen - ausschließlich der Wärmeerzeugung. Sie können lediglich über weitere Zwischenschritte - und damit nur indirekt - die erzeugte Wärme in elektrische Energie umwandeln.

b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen

Steuerpflichtige, die Photovoltaikanlagen betreiben und damit Strom erzeugen, erzielen hieraus - unter der Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht - in Höhe der

vom Netzbetreiber gewährten Vergütung Einnahmen aus einer gewerblichen Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG. Ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, ist im Einzelfall nach den allgemeinen Grundsätzen - unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung - zu prüfen. Dabei bitte ich zu berücksichtigen, dass die Vergütungen abhängig vom jeweiligen Jahr der Inbetriebnahme der Anlage sinken (vgl. § 11 Abs. 5 EEG 2004).

Dies gilt auch für die in den Anwendungsbereich des EEG 2009 fallenden Anlagen (sog. Degression, vgl. § 20 EEG 2009). Dabei sind die Vergütungen für Strom aus Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie, die ausschließlich an oder auf einem Gebäude oder einer Lärmschutzwand angebracht sind, gesondert in § 33 EEG 2009 geregelt. Darüber hinaus sieht das EEG 2009 für Photovoltaikanlagen mit einer Leistung bis einschließlich 30 kW erstmals einen gegenüber dem Einspeisetarif (im Jahre 2009: 43,01 ct/kWh) besonderen Anrechnungstarif (im Jahre 2009: 25,01 ct/kWh) vor, soweit der erzeugte Strom nachweislich in unmittelbarer Nähe zur Anlage selbst verbraucht und nicht in das Netz eingespeist wird (vgl. § 33 Abs. 2 EEG 2009). Nimmt der Betreiber der Photovoltaikanlage den besonderen Anrechnungstarif in Anspruch, entfällt für ihn das Erfordernis, selbst benötigten Strom von einem anderen Energieversorger zu erwerben, neben der Anrechnungsvergütung wird folglich eine Ersparnis i.H.d. ortsüblichen Strompreises generiert. Er hat außerdem - unter der Voraussetzung des Verbrauchs in der unmittelbaren Nähe der Anlage - die Möglichkeit, den Strom an einen Dritten zu veräußern. Auch der reduzierte Vergütungssatz unterliegt der Degression nach § 20 EEG 2009. Nicht selbst verbrauchter und damit in das Netz eingespeister Strom - z. B. in Zeiten geringen eigenen Strombedarfs - wird daneben weiterhin mit dem Einspeisetarif vergütet.

Die reduzierte Vergütung für selbst erzeugten und sofort verbrauchten Strom stellt neben dem normalen Tarif für eingespeisten Strom Betriebseinnahmen im Rahmen des Gewerbebetriebes Stromerzeugung dar. Sie wird dem Steuerpflichtigen vom Netzbetreiber für die Stromerzeugung gewährt. Hinsichtlich des für private Zwecke verbrauchten Stroms ist darüber hinaus eine nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme anzusetzen. Maßgebend für den Teilwert ist der Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers bezogenen Strom. Wird der Strom an einen Dritten veräußert, ist neben der reduzierten Vergütung des Netzbetreibers der vom tatsächlichen Stromabnehmer vereinnahmte Strompreis als Betriebseinnahme zu erfassen.

c) Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil

Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen richtet sich ertragsteuerrechtlich ausschließlich nach dem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.03.2006, BStBl I S. 314. Danach fallen unter den Begriff Betriebsvorrichtung alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1991, BStBl II 1992 S. 278). Das können selbständige Bauwerke oder auch Teile von Bauwerken sein. Allein die Tatsache, dass eine Anlage für die Gewerbeausübung notwendig oder vorgeschrieben ist, reicht jedoch zur Begründung einer Betriebsvorrichtung nicht aus (vgl. BFH-Urteile vom 07.10.1983, BStBl II 1984 S. 262 und vom 13.11.2001, BStBl II 2002 S. 310).

Für die Frage, ob einzelne Gebäudebestandteile Teile des Gebäudes oder Betriebsvorrichtungen sind, kommt es daher darauf an, ob sie der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gegenwärtig ausgeübten Betrieb dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu diesem Betrieb stehen. Als Betriebsvorrichtungen sind deshalb auch hier nur Vorrichtungen anzusehen, mit denen das Gewerbe

unmittelbar betrieben wird (vgl. BFH-Urteile vom 23.03.1990, BStBl II S. 751, vom 10.10.1990, BStBl II 1991 S. 59 und vom 11.12.1991, a.a.O.). So sind Sammelheizungsanlagen, Be- und Entlüftungsanlagen, Klimaanlage, Warmwasseranlagen und Müllschluckanlagen regelmäßig Teile des Gebäudes (vgl. BFH-Urteile vom 07.03.1974, BStBl II S. 429, vom 20.03.1975, BStBl II S. 689, vom 29.10.1976, BStBl II 1977 S. 143 und vom 07.09.2000, BStBl II 2001 S. 253). Sie rechnen nur dann zu den Betriebsvorrichtungen, wenn sie ganz oder überwiegend einem Betriebsvorgang dienen.

Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung einer Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung oder als unselbständiger Bestandteil des Gebäudes nach den vorstehenden Grundsätzen ist vor allem davon abhängig, ob die Anlage als auf das Dach aufgesetzte Anlage oder als in das Dach integrierte Anlage betrieben werden soll. Photovoltaikanlagen, die auf das Dach aufgesetzt werden, dienen ganz dem Gewerbebetrieb der Stromerzeugung und sind daher regelmäßig als Betriebsvorrichtung anzusehen. Sie rechnen zu den beweglichen Wirtschaftsgütern und haben nach der amtlichen AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren (vgl. amtliche AfA-Tabelle vom 15.12.2000, BStBl I S. 1532 lfd. Nr. 3.1.6). Für vor dem 1. Januar 2008 angeschaffte Anlagen kann anstelle der linearen AfA auch die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG angesetzt werden.

Dagegen dienen dachintegrierte Photovoltaikanlagen - z. B. in der Form von Solardachsteinen, Solardachfolien oder Indach-Solarmodulen - von ihrer Funktion her nicht unmittelbar der Ausübung der gewerblichen Tätigkeit. Vielmehr übernehmen sie - neben der Erzeugung von Strom - auch den Schutz des Gebäudes vor Witterungseinflüssen. Da jedoch die Abgrenzung von Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen vom Gebäudebegriff her vorzunehmen ist, wirken sich die über den Witterungsschutz hinausgehenden fotoelektrischen Qualitäten nicht aus. Dachintegrierte Photovoltaikanlagen sind somit keine Betriebsvorrichtungen, sondern unselbständige Bestandteile des Gebäudes (vgl. Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 19.03.2007, EFG S. 1068). Eine gesonderte AfA - wie für Betriebsvorrichtungen - ist nicht zu gewähren. Die Aufwendungen für ihren Einbau sind einkommensteuerrechtlich entweder den Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen oder - bei Sanierung des Daches - als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen.

Allerdings sind die durch die dachintegrierte Photovoltaikanlage verursachten Kosten zur Wahrung des im Steuerrecht geltenden Nettoprinzips im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben bei den gewerblichen Einkünften zu berücksichtigen, soweit sie auf den Gewerbebetrieb Stromerzeugung entfallen (zur weiteren Begründung Hinweis auf meine Rundverfügung vom 31.01.2006 - S 2240 - 186 - StO 221/S 7104 - 141 - StO 171 -). Wird die Photovoltaikanlage bereits bei Herstellung des Gebäudes eingebaut, so sind im Wege der Aufwandseinlage AfA nach den für Gebäude geltenden AfA-Vorschriften zu berücksichtigen. Dabei ist der maßgebende AfA-Satz nur auf die Anschaffungskosten anzuwenden, die auf den Gewerbebetrieb Stromerzeugung entfallen. Bei der erforderlichen Abgrenzung der sowohl auf das Gebäude als auch auf den Gewerbebetrieb entfallenden Aufwendungen, kann aus Vereinfachungsgründen der auf das Gebäude entfallende Anteil in Höhe der Kosten für eine Dacheindeckung ohne integrierte Photovoltaikanlage (in Anlehnung an die übrige Dacheindeckung) geschätzt werden. Der übersteigende Betrag ist dem Gewerbebetrieb zuzuordnen und stellt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der AfA als Aufwandseinlage dar. Dieser Aufteilungsmaßstab ist auf die durch eine

eventuelle Fremdfinanzierung der dachintegrierten Photovoltaikanlage entstehenden Aufwendungen entsprechend anzuwenden.

Wird die Photovoltaikanlage dagegen im Zuge einer Dachrenovierung eingebaut, so sind im Wege der Aufwandseinlage anteilige Erhaltungsaufwendungen als (sofort abzugsfähige) Betriebsausgaben anzuerkennen. Dabei kann eine Aufteilung der einheitlichen Aufwendungen entsprechend den Grundsätzen bei den Herstellungsfällen erfolgen. Dies gilt auch für etwaige Fremdfinanzierungsaufwendungen.

d) Förderprogramme

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) fördert durch ihr Programm Nr. 140 "Solarstrom Erzeugen" durch langfristige, zinsgünstige Darlehen mit Festzinssätzen und tilgungsfreien Anlaufjahren u.a. die Investitionskosten für die Errichtung, die Erweiterung oder den Erwerb einer Photovoltaikanlage. Eine Gewährung von Zuschüssen sehen die Programme der KfW zurzeit nicht vor.

Neben dem Programm der KfW gibt es auch Förderprogramme der einzelnen Bundesländer, die jeweils unterschiedlich ausgestaltet sind. In Nordrhein-Westfalen kommt eine Förderung nach dem Förderprogramm progres.nrw (Programm für Rationelle Energieverwendung, Regenerative Energieverwendung und Energiesparen) in Betracht. Hierbei ist eine Förderung im Wege der Zuschussgewährung vorgesehen.

Entsprechende Zuschüsse können, soweit die Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, alternativ als (sofort zu versteuernde) Betriebseinnahme oder Minderungsbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Photovoltaikanlage erfasst werden (vgl. R 6.5 Abs. 2 EStR). Entsprechendes gilt im Falle des Einbaus einer dachintegrierten Photovoltaikanlage bei der Herstellung des Gebäudes. Wird eine dachintegrierte Photovoltaikanlage dagegen im Zuge einer Dachrenovierung eingebaut, ist der Zuschuss zwingend als sofort zu versteuernde Betriebseinnahme zu behandeln.

2. Blockheizkraftwerke

a) Allgemeines

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (sogenannte Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen des Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwandt. Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines Blockheizkraftwerkes ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme.

Ebenso wie bei einer Photovoltaikanlage sind die Netzbetreiber verpflichtet, Blockheizkraftwerke an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen (vgl. § 4 Abs. 1 des Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung vom 19.03.2002 (BGBl I 2002, S. 1092) - Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz (KWKG 2002), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Förderung der Kraft-Wärme-Kopplung vom 25.10.2008 (BGBl I 2008, S. 2101). Die Höhe der Einspeisevergütung richtet sich dabei nach der Art des betriebenen Heizkraftwerks. Wird die Anlage ausschließlich mit regenerativen Energien (Holz- oder Strohpellets, Pflanzenöl, Bioethanol oder Biogas) betrieben, erfolgt eine Vergütung nach den Bestimmungen des EEG in seiner jeweils gültigen Fassung (im Vergleich zu Photovoltaikanlagen bestehen allerdings erheblich niedrigere Einspeisetarife, vgl. § 27 EEG 2009). Strom aus konventionell (Heizöl, Erdgas oder Flüssiggas) betriebenen Blockheizkraftwerken wird hingegen nach dem KWKG 2002

vergütet. Anders als bei dem Betrieb einer Photovoltaikanlage oder eines regenerativ betriebenen Blockheizkraftwerks wird der Betreiber hierbei im Hinblick auf die Höhe der Einspeisevergütung regelmäßig nur den überschüssigen, nicht selbst verbrauchten Strom an den Netzbetreiber veräußern.

b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen

Auch Steuerpflichtige, die ein Blockheizkraftwerk betreiben, damit Strom erzeugen und diesen an den Netzbetreiber veräußern, erzielen hieraus unter der Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht Einkünfte aus einer gewerblichen Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG. Die Gewinnerzielungsabsicht ist unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu überprüfen.

Betriebseinnahmen fallen nur insoweit an, als nicht selbst verbrauchte Energie an das Energieversorgungsunternehmen geliefert wird. Der Ansatz einer Entnahme für selbst verbrauchten, nicht eingespeisten Strom bzw. die Wärmeerzeugung kommt nicht in Betracht, da das Blockheizkraftwerk nicht als Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs Stromerzeugung angesehen werden kann (vgl. nachstehend unter c)).

c) Betriebsvorrichtung oder unselbständiger Gebäudebestandteil

Der eigentliche Zweck eines Blockheizkraftwerks liegt darin, ein Gebäude zu beheizen und mit warmem Wasser zu versorgen. Dem Blockheizkraftwerk kommt damit in erster Linie die Funktion zu, ein Gebäude besser nutzbar zu machen (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 07.09.2000, a.a.O., mit dem der Einbau eines Späneofens in eine Tischlerei nicht als Betriebsvorrichtung anerkannt worden ist). Der betriebliche Zweck der Stromerzeugung steht hingegen nicht im Vordergrund.

Das Blockheizkraftwerk stellt damit keine Betriebsvorrichtung dar, sondern bleibt als wesentlicher Bestandteil unselbständiger Teil des Gebäudes. Es ist daher in vollem Umfang dem Bereich der Vermögensverwaltung und nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Eine gesonderte AfA für ein bewegliches Wirtschaftsgut ist nicht zu gewähren.

Die durch das Blockheizkraftwerk verursachten Kosten sind allerdings - wie bei einer dachintegrierten Photovoltaikanlage - zur Wahrung des im Ertragsteuerrecht geltenden Nettoprinzip im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben bei den gewerblichen Einkünften zu berücksichtigen, soweit sie auf den Gewerbebetrieb Stromerzeugung entfallen. Hierbei ist zwischen einem anlässlich einer Gebäudeherstellung installierten und einem als Ersatz für eine vorhandene Heizungsanlage eingebauten Blockheizkraftwerk zu unterscheiden. Im erstgenannten Fall erfolgt eine Berücksichtigung nach Maßgabe der für Gebäude geltenden AfA-Vorschriften. Ersetzt das Blockheizkraftwerk dagegen eine Heizungsanlage, handelt es sich charakteristisch um Erhaltungsaufwendungen, die Erwerbsaufwendungen sind folglich als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln.

Der Maßstab zur Aufteilung der Erwerbsaufwendungen sowie der laufenden Betriebskosten für das Blockheizkraftwerk in einen betrieblichen (gewerbliche Stromerzeugung) und privaten Anteil (Wärmeerzeugung und private Stromerzeugung) ist vom Steuerpflichtigen darzulegen. Ihm obliegt die Nachweispflicht der betrieblichen Nutzung. Die (vorrangige) Aufteilung zwischen privater und betrieblicher Stromerzeugung einerseits und privater Wärmeerzeugung andererseits kann dabei aus Vereinfachungsgründen anhand der vom Hersteller bescheinigten Stromkennzahlen oder Leistungsangaben vorgenommen werden.

d) Förderprogramme

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) fördert die Investitionskosten für die Errichtung, die Erweiterung oder den Erwerb von Blockheizkraftwerken insbesondere durch ihre Programme Nr. 144 und 145 "Ökologisch Bauen" sowie Nr. 270, 271, 272, 281 und 282 "Erneuerbare Energien". Die Förderung erfolgt mittels langfristiger, zinsgünstiger Darlehen.

Über das "Impulsprogramm Mini-KWK-Anlagen" des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit kann ein Zuschuss zu den Anschaffungskosten eines Blockheizkraftwerks gewährt werden. Handelt es sich bei dem Blockheizkraftwerk um ein regenerativ betriebenes Kraftwerk, kommt in Nordrhein-Westfalen zudem eine Zuschussförderung im Rahmen des Fördergramms progres.nrw in Betracht. Die steuerliche Behandlung der Zuschüsse richtet sich im Falle des Einbaus anlässlich einer Gebäudeherstellung - wie bei Photovoltaikanlagen - nach R 6.5 Abs. 2 EStR. Im Falle des Ersatzes einer vorhandenen Heizungsanlage ist der Zuschuss zwingend - entsprechend dem betrieblichen Nutzungsanteil - als sofort zu versteuernde Betriebseinnahme zu erfassen.

Zu beachten ist außerdem, dass bei einem gas- oder ölbetriebenen Blockheizkraftwerk eine Rückerstattung der Mineralölsteuer beim Hauptzollamt beantragt werden kann. Auch insoweit ist unter Berücksichtigung des betrieblichen Nutzungsanteils der Anlage eine Betriebseinnahme zu erfassen.

Normen:

EStG: 15/2 EEG: Allgemein

Fundstellen:

DStZ-2009-0260

EStK NW § 15 (2) EStG Nr. 200
