

DER PRAKTISCHE FALL

Fotovoltaikanlage: Zur Kleinunternehmerregelung wechseln und Umsatzsteuer sparen

von StB Dipl.-Bw. (FH) Thorsten Normann, Olsberg

In den letzten Jahren wurden auf vielen Häusern Fotovoltaikanlagen errichtet. Viele Mandanten haben dabei auf die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG verzichtet, um den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten beanspruchen zu können. Nunmehr stellt sich jedoch vermehrt die Frage, ob es sinnvoll ist, wieder zur Kleinunternehmerregelung zurückzukehren. Der praktische Fall gibt Antworten. |

1. Sachverhalt

Peter Müller hat seine Auf-Dach-Fotovoltaikanlage am 1.11.12 in Betrieb genommen. Um die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten geltend machen zu können, hat er auf die Besteuerung als Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 2 S. 1 UStG verzichtet und die Fotovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmensvermögen zugeordnet. Er möchte jedoch so früh wie möglich zur Kleinunternehmerregelung übergehen, um insbesondere die Umsatzsteuer für den dezentral (privat) verbrauchten Strom zu sparen.

Frage: Ist ein Wechsel zu § 19 UStG möglich – und falls ja, wann sollte er (frühestens) erfolgen?

2. Lösung

Bei Beantwortung der Frage sind zunächst einige Vorbemerkungen erforderlich, da bei Fotovoltaikanlagen zwischen einer Alt- und einer Neuregelung zu unterscheiden ist. Im Anschluss wird dann thematisiert, ob bzw. wann ein Wechsel erfolgen sollte.

2.1 Vorbemerkungen

Bei Altanlagen (Inbetriebnahme bis zum 31.3.12) erhalten die Betreiber vom Netzbetreiber nicht nur für den tatsächlich ins Netz eingespeisten Strom, sondern auch für den dezentral verbrauchten Strom eine Vergütung. Aus diesem Grund fingiert die Verwaltung insoweit eine Hin- und Rücklieferung. Dies hat zur Folge, dass für diese unternehmerisch genutzten Altanlagen ein 100%iger Vorsteuerabzug aus der Anschaffung möglich war (vgl. insofern auch A 2.5 Abs. 4 bis 8 UStAE).

Bei der laut Sachverhalt vorliegenden Neuanlage (Inbetriebnahme seit dem 1.4.12) erhält der Betreiber keinen Eigenverbrauchsbonus mehr. Die nicht vergütete Strommenge kann selbst verbraucht, direkt vermarktet oder dem Netzbetreiber zum Verkauf an der Börse angeboten werden. Eine Lieferung an den Netzbetreiber liegt beim Eigenverbrauch nicht vor, sodass die Anlage nur in Höhe des eingespeisten Stroms unternehmerisch genutzt wird (A 2.5 Abs. 9 bis 16 UStAE).

Übergang zur Kleinunternehmerregelung gewünscht

Umsatzsteuerliche Behandlung von Altanlagen ...

... und Neuanlagen

Hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmensvermögen hat der Betreiber bei teilweise auch privat genutzten Fotovoltaikanlagen ein – zwingend bis zum 31.5. des Folgejahres auszuübendes – Wahlrecht, sofern die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt:

- vollständige Zuordnung zum Unternehmensvermögen,
- Zuordnung nur in Höhe des (geschätzten) unternehmerischen Anteils oder
- komplette Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich.

Da Peter Müller eine vollständige Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorgenommen hat, muss er für den dezentral verbrauchten Strom eine Entnahme nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG versteuern.

2.2 Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung

Wird auf die Besteuerung als Kleinunternehmer verzichtet, dann ist der Unternehmer mindestens fünf Jahre an diese Erklärung gebunden (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG). Nach fünf Jahren sollte aber überlegt werden, ob es sinnvoll ist, zur Kleinunternehmerregelung überzugehen. Insbesondere die folgenden Vor- und Nachteile müssen hierbei abgewogen werden:

- **Vorteile:** Keine Umsatzsteuer auf selbstverbrauchten Strom (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG), weniger administrativer Aufwand und Reduzierung von Steuerberatungskosten
- **Nachteile:** Keine Vorsteuer aus dem laufenden Unterhalt, ggf. Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

2.3 Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

Da eine auf das Dach aufgesetzte Fotovoltaikanlage kein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist, beträgt der Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG fünf Jahre. Dachintegrierte Anlagen sind hingegen Gebäudebestandteile, für die ein zehnjähriger Berichtigungszeitraum gilt (vgl. OFD Karlsruhe 19.2.15, S 7104). Nach dem Ablauf des Berichtigungszeitraums ist eine Vorsteuerberichtigung nicht mehr erforderlich, d. h., die im Zuge der Anschaffung gezogene Vorsteuer kann in vollem Umfang behalten werden.

Der fünfjährige Bindungszeitraum gemäß § 19 Abs. 2 UStG ist jedoch nicht identisch mit dem fünfjährigen Berichtigungszeitraum des § 15a UStG! Das bedeutet für den Sachverhalt Folgendes:

Peter Müller ist in den Kalenderjahren 2012 bis 2016 an die Kleinunternehmerregelung gebunden. Sollte er jedoch bereits zum 1.1.17 zur Kleinunternehmerregelung übergehen, würde er dadurch eine zeitanteilige (10/60) Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a UStG auslösen. Der fünfjährige Berichtigungszeitraum beginnt nämlich erst mit der Inbetriebnahme der Anlage und endet somit erst am 31.10.17.

Kurzum: Wenn Peter Müller die gesamte Vorsteuer aus den Anschaffungskosten behalten möchte, sollte er erst ab 2018 zur Kleinunternehmerregelung wechseln (zu weiteren Einzelheiten hinsichtlich des Wechsels vgl. A 19.2 Abs. 4 ff. UStAE).

Drei Möglichkeiten bei der Zuordnung

Verzichtserklärung bindet mindestens für fünf Jahre

Bindungs- und Berichtigungszeitraum nicht identisch

3. Nicht nur mit Fotovoltaikanlage unternehmerisch tätig

Neben dem dargestellten Fall, in dem durch den Betrieb einer Fotovoltaikanlage ein umsatzsteuerrechtliches Unternehmen entsteht, gibt es aber auch Fälle, in denen vor der Inbetriebnahme bereits ein Unternehmen bestand. Hier ergibt sich eine andere Situation:

■ Beispiel

Peter Müller vermietet sein Erdgeschoss seit Jahren umsatzsteuerpflichtig an eine Bücherei. Zum 1.11.12 hat er zusätzlich eine Auf-Dach-Fotovoltaikanlage in Betrieb genommen. Um die Umsatzsteuer aus den Anschaffungskosten geltend machen zu können, hat er die Anlage seinem Unternehmensvermögen vollständig zugeordnet.

Frage: Wie kann Peter Müller die Umsatzsteuer auf den selbstverbrauchten Strom (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG) verhindern? Die Wertgrenzen des § 19 Abs. 1 UStG werden nicht überschritten.

Ein vollständiger Wechsel zur Kleinunternehmerregelung ist nicht sinnvoll, da ansonsten auch die umsatzsteuerliche Vermietung des Erdgeschosses ungewollt beendet werden würde. Um dies zu vermeiden, kommt nur eine Entnahme der Fotovoltaikanlage aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen in Betracht. Dies löst aber – unabhängig vom Berichtigungszeitraum – eine Entnahmeversteuerung gem. § 3b Abs. 1b UStG aus. Die Entnahme einer Auf-Dach-Anlage fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG.

PRAXISHINWEIS | Wegen der Entnahmebesteuerung ist es für die Steuerpflichtigen oft sinnvoller, die Fotovoltaikanlage dauerhaft im Unternehmensvermögen zu belassen. Der zusätzliche administrative Aufwand ist zudem gering, da eine Umsatzsteuererklärung ohnehin erstellt werden muss. Bei einem Verbleib im Unternehmensvermögen kann so die Vorsteuer aus den laufenden Wartungsarbeiten (etc.) weiterhin geltend gemacht werden.

↘ WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zur Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung im Gründungsjahr, wenn Umsätze erst im Folgejahr anfallen (MBP 17, 127)
- Bauabzugsteuer nach § 48 EStG: Einbehalt künftig auch für Fotovoltaikanlagen (MBP 15, 163)
- Neues BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Fotovoltaik- und KWK-Anlagen (Meurer in MBP 15, 28)
- Hilfe zu Fotovoltaikanlagen: Informationen des BayLfSt zu den einkommensteuerlichen und umsatzsteuerlichen Fragen des Betriebs einer Fotovoltaikanlage mit Beispielen, unter mbp.iww.de, Abruf-Nr. 194964

Zuordnung zu einem bereits bestehenden Unternehmen

Entnahme sollte besser vermieden werden



DOWNLOAD

Beiträge und weitere Informationen unter mbp.iww.de