

Ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für dachintegrierte Photovoltaikanlagen (Änderung der Verwaltungsauffassung)

1. Bisherige Verwaltungsmeinung

Steuerpflichtige, die Photovoltaikanlagen betreiben und damit elektrischen Strom erzeugen, erzielen hieraus – unter der Voraussetzung der Einkunftserzielungsabsicht – in Höhe der vom Netzbetreiber gewährten Vergütung Einnahmen aus einer gewerblichen Betätigung.

Die Finanzverwaltung hatte in den Verfügungen der OFD Hannover vom 26. November 2008 (Az: S 2190 – 160 StO 221/StO 222) und der OFD Rheinland vom 9. März 2009 (Az: S 2130 - 2009/0001 - St 142) die auf Gebäuden installierten Photovoltaikanlagen für die **Einkommensteuer** je nachdem, ob sie technisch als eine auf das Dach aufgesetzte oder in die Dacheindeckung integrierte Anlage umgesetzt waren, als Betriebsvorrichtung oder als unselbständigen Gebäudebestandteil gewürdigt.

Photovoltaikanlagen, die auf das Dach aufgesetzt sind, dienen danach ganz dem Gewerbebetrieb Stromerzeugung und sind daher als Betriebsvorrichtung anzusehen. Sie rechnen zu den beweglichen Wirtschaftsgütern und haben nach der amtlichen AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren.

Dachintegrierte Photovoltaikanlagen – z.B. in der Form von Solardachsteinen, Solardachfolien oder Indach-Solarmodulen – wurden, da sie neben ihrer Funktion im Rahmen der Stromerzeugung auch dem Schutz des Gebäudes vor Witterungseinflüssen dienen, als unselbständige Gebäudebestandteile eingeordnet. Die Aufwendungen für den Einbau waren dabei entweder den Herstellungskosten des Gebäudes zuzuordnen und mit diesem zusammen abzuschreiben oder als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen. Die ertragsteuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen im Gewerbebetrieb Stromerzeugung erfolgte danach im Wege der sogenannten Aufwandseinlage. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG konnten für dachintegrierte Photovoltaikanlagen nicht in Anspruch genommen werden, weil sie als Gebäudebestandteil nicht die Voraussetzung des beweglichen Wirtschaftsgutes erfüllten.

Dieselbe Abgrenzung gilt nach der Verfügung des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 8. Mai 2008 (Az: VI 355 – S 4521 – 111) auch für die **Grunderwerbsteuer**: auf eine Trägerkonstruktion montierte Photovoltaikmodule sind Betriebsvorrichtungen i.S.v. § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BewG – der auf derartige Anlagen entfallende Teil des Gesamtentgelts bei Veräußerung des Grundstücks unterlag nicht der Grunderwerbsteuer. Dachintegrierte oder als Fassadenelemente ausgeführte Photovoltaikanlagen sind dagegen als Gebäudebestandteil in das Grundvermögen einzubeziehen, so dass das darauf entfallende Entgelt Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung ist.

Für die **Umsatzsteuer** war eine dachintegrierte Photovoltaikanlage nach der Verfügung der OFD Hannover vom 16. April 2007 (Az: S 7104 – 141 StO 172) jedoch nicht als wesentlicher Gebäudebestandteil einzustufen, da die Verwaltung dem Betreiber nicht die Möglichkeit einräumen wollte, ein ansonsten nichtunternehmerisch genutztes Gebäude insgesamt dem Unternehmensvermögen zuzuordnen und den Vorsteuerabzug aus den gesamten Herstellungskosten des Gebäudes geltend zu machen (Seeling-Modell).

2. Die Verfügung vom 5. August 2010

Nachdem durch die Industrie zunehmend Solarmodule entwickelt wurden, die sowohl den ästhetischen Bedürfnissen der Hauseigentümer nach farblich angepassten und das optische Erscheinungsbild des Hauses weniger beeinträchtigenden Photovoltaikanlagen entgegenkommen als auch über die für Gebäudehüllen erforderlichen Zulassungen im Hinblick auf Dichtigkeit, Bruchsicherheit und Tragfähigkeit verfügen, hat die Finanzverwaltung ihre bisherige Auffassung überprüft und zum Teil angepasst.

Die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5. August 2010 (Az: S 2190.1.1 – 1/3 St 32) stellt die dachintegrierten Photovoltaikanlagen als Betriebsvorrichtungen nunmehr für die Einkommensteuer den Aufdachanlagen gleich.

Die Aufwendungen für die dachintegrierte Photovoltaikanlage (bei Solardachziegeln nur die für das Photovoltaikmodul) sind Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein eigenes, abnutzbares und bewegliches Wirtschaftsgut, das im Gewerbebetrieb Stromerzeugung über 20 Jahre abzuschreiben ist. Nicht zur Photovoltaikanlage, sondern zum Gebäude gehört jedoch die Dachkonstruktion.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen im Übrigen kann nunmehr wegen der Behandlung als selbständig nutzbares bewegliches Wirtschaftsgut auch für eine dachintegrierte Photovoltaikanlage ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG gebildet und Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG bzw. die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG (für vor dem 1. Januar 2011 angeschaffte Anlagen) in Anspruch genommen werden.

Für die Investitionszulage kommt es darauf an, ob der Betrieb nach § 3 Abs. 1 InvZuLG begünstigt ist. Resultiert die gewerbliche Tätigkeit allein aus der Stromerzeugung, ist für die Photovoltaikanlage keine Investitionszulage zu gewähren, da die Energieerzeugung nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes weder dem verarbeitenden Gewerbe zuzuordnen ist noch sonst einem begünstigten Wirtschaftszweig angehört. Übt der Betrieb jedoch mehrere unterschiedlich einzuordnende Tätigkeiten aus (Mischbetrieb), ist die Einordnung in die Klassifikation der Wirtschaftszweige nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit vorzunehmen – insofern als der überwiegende Teil der Wertschöpfung auf begünstigte Tätigkeiten entfällt, ist die Anschaffung einer Photovoltaikanlage zulagefähig (siehe Tz. 111 des BMF-Schreibens vom 8. Mai 2008, BStBl. I 2008, S. 590).

3. Auswirkungen für die Praxis

Die Finanzverwaltung hat mit der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern die unterschiedliche Behandlung aufgesetzter und dachintegrierter Photovoltaikanlagen für die Einkommensteuer aufgegeben und die Beurteilung der Photovoltaikanlagen in Einkommen- und Umsatzsteuer angeglichen. Aus der Änderung der Verwaltungsauffassung ergeben sich erweiterte Möglichkeiten der steuerlichen Geltendmachung der Anschaffungskosten einer Photovoltaikanlage unabhängig von ihrer technischen Ausgestaltung im Rahmen des § 7g EStG. Zur Grunderwerbsteuer gibt es gegenwärtig noch keine neue Meinung der Finanzverwaltung.

Kiel, 31. Oktober 2010

Steffen Falk Schott
Steuerberater