



FINALES BMF-SCHREIBEN ZUM NULLSTEUERSATZ BEI PHOTOVOLTAIKANLAGEN

Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2022 wurden umfangreiche ertrag- und umsatzsteuerliche Vereinfachungsregelungen für kleine Photovoltaikanlagen getroffen und eigens ein neuer Umsatzsteuersatz von 0 % für bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen eingeführt. Zu umsatzsteuerlichen Fragestellungen gibt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nun ein Schreiben heraus und ändert den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) entsprechend.

WORUM GEHT ES?

Seit dem 01.01.2023 unterliegt die Lieferung von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) einem Umsatzsteuersatz von 0 %, wenn diese auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert werden. Dem Nullsteuersatz unterliegt zudem die Einfuhr, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Installation solcher Anlagen (siehe auch unsere [Broschüre vom 04.11.2022](#)).

Im Zuge der Einführung dieses Nullsteuersatzes sind in der Praxis viele Fragestellungen aufgekommen, z. B. zur Bestimmung des Leistungszeitpunktes der begünstigten Umsätze, Fragen zur Betreibereigenschaft, Ausdehnung der Begünstigung auf vorgelagerte Umsätze, Folgewirkungen bei der Wertabgabenbesteuerung für die eigene Nutzung des erzeugten Stroms.

Mit [BMF-Schreiben vom 27.02.2023](#) geht die Finanzverwaltung nun auf die Anwendungsvoraussetzungen ein. Zuvor hatte das BMF mit Datum vom 26.01.2023 einen Entwurf des entsprechenden Schreibens veröf-

fentlicht und zahlreichen Verbänden Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. So hat auch die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) mit einer ausführlichen Eingabe auf den Entwurf reagiert, über die das Umsatzsteuer-Team von Ebner Stolz zahlreiche Themen aus der Praxis einbringen konnte. Erfreulicherweise fanden in dem finalen BMF-Schreiben eine Vielzahl der Hinweise der BStBK Berücksichtigung.

KERNAUSSAGEN DES FINALEN BMF-SCHREIBENS

Die wesentlichen Punkte des BMF-Schreibens haben wir nachfolgend kurz dargestellt:

UNENTGELTLICHE WERTABGABE (VGL. A 3.2. ABS. 3 USTAE NEU)

Die Privatnutzung einer zum Nullsteuersatz erworbenen Anlage kann mangels Vorsteuerabzug keine Wertabgabenbesteuerung auslösen. Die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG liegen nicht vor.

Hinweis

Unabhängig davon wäre jedoch der Vorsteuerabzug aus Leistungen, die im Zusammenhang mit der PV-Anlage bezogen werden, im Hinblick auf die privaten Nutzungsanteile in analoger Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen.

Die Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung einer vor dem 01.01.2023 erworbenen PV-Anlage (sog. Altanlage), die bisher zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, unterliegt hingegen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG

als unentgeltliche Wertabgabe der Wertabgabenbesteuerung. Hierauf kann jedoch bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG der Nullsteuersatz zur Anwendung kommen.

Hinweis

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass eine teilweise Entnahme einer PV-Anlage aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen nicht möglich ist. Die Entnahme der gesamten PV-Anlage ist jedoch nur möglich, wenn zukünftig mehr als 90 % des erzeugten Stroms für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden. Aus Vereinfachungsgründen soll hiervon auszugehen sein, wenn beispielsweise ein Teil des erzeugten Stroms in einer Batterie gespeichert wird.

ALTANLAGEN (VGL. AUCH A 1.5 ABS. 10 USTAE NEU)

Während die Lieferung von Altanlagen, die nicht unter Anwendung der Begünstigung angeschafft wurden, unter den weiteren Voraussetzungen des neu eingeführten § 12 Abs. 3 UStG zukünftig einem Nullsteuersatz unterliegen und damit der erwerbende Kleinunternehmer systemgerecht nicht mit Umsatzsteuer belastet ist, führt der Erwerb im Rahmen einer sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen zu einer Belastung des Erwerbers. Denn beim Erwerb durch einen Kleinunternehmer einer vorsteuerbelasteten PV-Anlage im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, führt dies zu § 15a UStG-Korrekturen auf Ebene des Erwerbers, da der Wechsel der Besteuerungsform eine Nutzungsänderung im Sinne des § 15a UStG darstellt.

Hinweis

Damit bietet die Finanzverwaltung in dem BMF-Schreiben zu Altanlagen nur teilweise eine systemgerechte Lösung an. Zu begrüßen ist aber, dass die Lieferung von Altanlagen zukünftig zumindest außerhalb der Geschäftsveräußerung im Ganzen unter die Begünstigung fallen kann, und der Nullsteuersatz dann auf Ebene des Lieferanten zu keinen § 15a UStG-Korrekturen führt.

BESTIMMUNG DES LIEFERZEITPUNKTES (A 12.18 ABS. 1 SATZ 2 USTAE NEU)

Eine von den allgemeinen Regeln abweichende Bestimmung des Lieferzeitpunktes für die Anwendung des Nullsteuersatzes wurde im BMF-Schreiben nicht vorgesehen. Hinsichtlich der Bestimmung des Lieferzeitpunktes gelten die allgemeinen Regeln, denn in A 12.18 Abs. 1 Satz 2 UStAE wird auf A 13.1 UStAE (Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) verwiesen.

Hinweis

In der Praxis wurden verschiedene mögliche Lieferzeitpunkte diskutiert (Abnahme der Anlage, Anbindung ans Stromnetz, Beginn der entgeltlichen Einspeisung, Genehmigung durch die Stadtwerke, etc.). Die Finanzverwaltung nimmt hierzu nicht detailliert Stellung, sondern verweist vielmehr auf die allgemeinen Regeln. Sofern lediglich auf A 13.1 UStAE und nicht auch auf die Ausführungen zur Sollversteuerung in der Bauwirtschaft in A 13.2 UStAE verwiesen wird, handelt es sich vermutlich um ein redaktionelles Versehen.

HAUPT- UND NEBENLEISTUNG (A 12.18 ABS. 1 SATZ 3 FF. USTAE NEU)

Der Nullsteuersatz findet ebenfalls auf sog. Nebenleistungen zur PV-Anlagen-Lieferung Anwendung, auch insoweit gelten grundsätzlich die allgemeinen Regelungen. Angereichert wird der UStAE um eine Aufzählung möglicher Nebenleistungen (u. a. Anmeldung zum Marktstammdatenregister, Bereitstellung der Software, Bereitstellung von Gerüsten).

Hinweis

Zu beachten ist jedoch, dass die Behandlung als begünstigte Nebenleistung nur dann in Betracht kommt, wenn die Leistung vom gleichen Unternehmer angeboten wird. Handelt es sich demgegenüber um einen anderen Unternehmer, kann der Nullsteuersatz gleichwohl zur Anwendung kommen, wenn es sich um die Lieferung von wesentlichen Komponenten oder Installationsarbeiten handelt. Weitere Details hierzu können den Ausführungen unten entnommen werden.

INSTALLATION VON AUFDACHANLAGEN DURCH BAUTRÄGER (A 12.18 ABS. 1 SATZ 5 USTAE NEU)

Auch die Installation von Aufdachanlagen durch Bauträger kann unter die Begünstigung fallen. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Bauträger neben der Anlage auch das Gebäude liefert.

Hinweis

Leider positioniert sich die Finanzverwaltung insofern nur zu sog. Aufdachanlagen, so dass im Hinblick auf die Lieferung von dachintegrierten PV-Anlagen durch Bauträger weiterhin Unsicherheiten bestehen bleiben und jeweils eine Einzelfallprüfung vorzunehmen ist. Sofern diese als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind und damit deren Lieferung aufgrund des gesetzlich normierten Aufteilungsgebotes auch als von der Grundstückslieferung eigenständig zu behandeln ist, sollte aktuell auch hierauf der begünstigte Steuersatz (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) zur Anwendung kommen können, in anderen Fällen bleibt dies fraglich.

VERMIETUNG VON PV-ANLAGEN (A 12.18 ABS. 1 SATZ 7 FF. USTAE NEU)

Die reine Vermietung von PV-Anlagen ist nicht begünstigt. Werden hingegen Überlassungen im Rahmen von Leasing- und Mietkaufverträgen umsatzsteuerlich als Lieferung qualifiziert, kann ggf. der Nullsteuersatz zur Anwendung kommen. Keine Anwendung findet der Nullsteuersatz jedoch auf die Teile des Entgelts, die auf eigenständige Serviceleistungen entfallen, wie bspw. Wartungsarbeiten oder die Versicherung der PV-Anlage.

BETREIBERBEGRIFF (A 12.18 ABS. 2 USTAE NEU)

Zudem konkretisiert die Finanzverwaltung den Begriff des Betreibers und stellt klar, dass nur die unmittelbaren Lieferungen an den Betreiber begünstigt sein können. Der Begriff des Betreibers ist weit gefasst. Betreiber ist derjenige, dessen Anlage zum Leistungszeitpunkt im

Marktstammdatenregister (MaStR) registrierungspflichtig ist oder voraussichtlich wird. Der Begriff des Betreibers ist damit an die jeweilige Anlage geknüpft.

Hinweis

Die Registrierungspflicht im MaStR ist nicht an eine geplante Einspeisung geknüpft, so dass die Betreibereigenschaft und damit die Anwendung des Nullsteuersatzes nicht die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers voraussetzt. Dies hat die Finanzverwaltung ausdrücklich im BMF-Schreiben klar gestellt.

Unter Umständen kann sogar ohne Registrierungspflicht der Nullsteuersatz zur Anwendung kommen (bspw. bei sog. Inselanlagen, vgl. A 12.18 Abs. 2 Satz 8 i. V. m. Abs. 7 UStAE neu).

Zu begrüßen ist auch, dass die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben und UStAE klarstellt, dass Vorlieferungen und Leistungen nicht begünstigt sind.

BELEGENHEITSVORAUSSETZUNGEN (A 12.18 ABS. 3 USTAE NEU) – BEGÜNSTIGTE GEBÄUDE

Die Anwendung des Nullsteuersatzes setzt daneben voraus, dass PV-Anlagen auf oder in der Nähe von begünstigten Gebäuden (Wohnungen, öffentlichen oder anderen Gebäuden, in denen dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausgeübt werden) installiert werden. Begünstigt sind nicht nur Wohngebäude, sondern bspw. auch Gartenlauben. Wohnwagen und Wohnschiffe können nur als Wohnung qualifiziert werden, wenn diese nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden.

Öffentliche und andere Gebäude, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, sind solche, die für bestimmte (steuerfreie) Umsätze (Postwesen, Gesundheitsversorgung, Sozialwesen, Altersversorgung, etc.) genutzt werden.

Hinweis

Begünstigte Gebäude im Sinne dieser Vorschrift sind somit u. a. Krankenhäuser, öffentliche und private Schulen, Kindergärten. Zudem stellt die Finanzverwaltung klar, dass auch solche Gebäude begünstigt sind, die für ideelle Tätigkeiten genutzt werden.

BELEGENHEITSVORAUSSETZUNGEN (A 12.18 ABS. 3 USTAE NEU) – RÄUMLICHE ABGRENZUNG

Die Anwendung des Nullsteuersatzes setzt nicht voraus, dass die PV-Anlage auf einem sog. begünstigten Gebäude installiert wird. Gemäß dem Gesetzeswortlaut genügt für die Anwendung auch die Installation in der Nähe von sog. begünstigten Gebäuden.

Im BMF-Schreiben konkretisiert die Finanzverwaltung nun dieses räumliche Abgrenzungsmerkmal. Danach befindet sich die PV-Anlage in der Nähe eines solchen Gebäudes, wenn sie auf demselben Grundstück installiert ist. Hierfür genügt ein räumlicher und funktionaler Nutzungszusammenhang.

Hinweis

Unklar ist, ob für die Beurteilung auf den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff abzustellen ist und damit eine Abgrenzung anhand von Flurstücken vorzunehmen

wäre. Unseres Erachtens kann die Finanzverwaltung die Definition nicht anhand des zivilrechtlichen Grundstücksbegriffs fordern, dies sollte sich auch daraus ergeben, dass ein räumlicher und funktionaler Grundstückszusammenhang genügen soll. Dennoch wäre eine klarere Positionierung durch das BMF wünschenswert gewesen.

BELEGENHEITSVORAUSSETZUNGEN (A 12.18 ABS. 4 USTAE NEU) – MISCHNUTZUNG

Zudem wurden im BMF-Schreiben die Ausführungen der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Beurteilung von Gebäuden, die nur teilweise für begünstigte Zwecke genutzt werden, modifiziert und die Vorschläge der BStBK im UStAE aufgegriffen.

Bei sog. Mischgebäuden ist grundsätzlich von einem begünstigten Gebäude auszugehen. Ausnahmen bestehen nur dann, wenn die unschädliche Nutzung so sehr hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt, dass die Anwendung der Begünstigung unsachgerecht wäre. Hiervon ist dann auszugehen, wenn ihr kein eigener Zweck zukommt (z. B. Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex) oder die auf die unschädliche Nutzung entfallenden Nutzflächenanteile unter 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche ausmachen.

VEREINFACHUNGSREGELUNG FÜR EINE NENNLEISTUNG UNTER 30 KW (A 12.18 ABS. 5 USTAE NEU)

Gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG gelten die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Anlage nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt (A 12.18 Abs. 5 UStAE neu). Unklar war, ob es sich hierbei um eine Vereinfachung im Hinblick auf alle Voraussetzungen des Satzes 1

(Gebäudeart und Betreibereigenschaft) handeln sollte. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass die Regelung nur eine Vereinfachung im Hinblick auf die Gebäudeart darstellt. Dies deckt sich im Übrigen auch mit der Gesetzesbegründung im Jahressteuergesetz 2022.

Zudem ist die 30 kW (peak)-Grenze einheitsbezogen anzuwenden. Außerdem enthält das BMF-Schreiben Ausführungen zur Erweiterung von bereits bestehenden PV-Anlagen.

NACHWEISE FÜR DIE ANWENDUNG DES NULLSTEUERSATZES (A 12.18 ABS. 6 USTAE NEU)

Die Nachweispflicht obliegt dem liefernden Unternehmer. Ausreichend für den Nachweis ist eine entsprechende Erklärung des Betreibers. Eine solche Erklärung kann auch über die vertraglichen Vereinbarungen, sogar über die AGB, erfolgen.

Hinweis

Eine Vertrauensschutzregelung für den leistenden Unternehmer für Fälle, in denen der Erwerber falsche Angaben macht, sieht die Finanzverwaltung bedauerlicherweise nicht vor.

Zur Risikovorsorge sollten Lieferanten vorsorgliche klare und eindeutige Erklärungen des Erwerbers einholen, abhängig vom Volumen ggf. flankiert um eine vertragliche Absicherung für die Fälle, in denen sich die Erklärung im Nachhinein als unzutreffend herausstellt.

INSELANLAGEN (A 12.18 ABS. 7 USTAE NEU)

Sog. Inselanlagen, also netzgebundene Anlagen und nicht-netzgebundene stationäre Anlagen, unterliegen nach den Ausführungen der Finanzverwaltung ebenfalls dem Nullsteuersatz (A 12.18 Abs. 7 UStAE neu). In diesem Zusammenhang ist bei Solarmodulen mit einer Leistung von mindestens 300 Watt davon auszugehen, dass sie für eine solche Anlage verwendet werden.

Bei Inselanlagen, deren Leistung nicht mehr als 600 Watt beträgt, fordert die Finanzverwaltung zudem grundsätzlich keinen Nachweis über die Betreibereigenschaft durch eine entsprechende Erklärung des Betreibers.

Hinweis

Die Lockerung der Nachweisanforderungen durch die Finanzverwaltung ist grundsätzlich zu begrüßen, kann in der Praxis jedoch zu Diskussionen um die Anwendung der Begünstigung führen.

Zu beachten ist, dass auch nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht jede Lieferung einer solchen Inselanlage dem Nullsteuersatz zu unterwerfen ist, denn weiterhin nicht begünstigt sind Lieferungen durch Hersteller oder den Großhandel.

Darüber hinaus können Hybridmodule, Solartische etc. unter die Begünstigung fallen.

WESENTLICHE KOMPONENTEN (A 12.18 ABS. 8 UND 9 USTAE NEU)

Neben der Lieferung der PV-Anlage kann auch die Lieferung von bestimmten Komponenten begünstigt sein. Einen (nicht abschließenden) Katalog dieser PV-Anlagen-spezifischen Komponenten enthält der eingefügte A 12.18 Abs. 8 UStAE neu.

Gegenstände, die grundsätzlich keine wesentlichen Komponenten darstellen sollen, werden dort auch konkretisiert (Abs. 9). Auf deren Lieferung ist die Begünstigung grundsätzlich nicht abzuwenden, es sei denn, ihre Lieferung teilt als Nebenleistung das Schicksal der begünstigten Hauptleistung.

Hinweis

Die Lieferung wesentlicher Komponenten ist bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen auch dann begünstigt, wenn die Lieferung durch einen anderen Unternehmer erfolgt.

BEGÜNSTIGTE DIENSTLEISTUNGEN (A 12.18 ABS. 10 USTAE NEU)

Neben der Lieferung der PV-Anlage ist nach § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG auch die Installation einer PV-Anlage begünstigt. Die Anwendung des Nullsteuersatzes setzt hier ebenfalls eine unmittelbare Leistung an den Betreiber der Anlage voraus. Zudem sollen grundsätzlich nur PV-Anlagen-spezifische Leistungen begünstigt sein.

ANWENDUNGSREGELUNG UND SCHLUSSBESTIMMUNG

Die Grundsätze des Schreibens sind erstmals auf Umsätze, die nach dem 31.12.2022 ausgeführt werden, anzuwenden. Zudem enthält das BMF-Schreiben eine Nichtbeanstandungsregelung für Miet- oder Leasing-Sonderkonstellationen, für die nach A 12.18 Abs. 1 Sätze 11 und 12 UStAE neu eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen wäre. Diese Grundsätze sind erst ab dem 01.04.2023 anzuwenden.

ERSTE EINSCHÄTZUNG UND FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Die schnelle Reaktion der Finanzverwaltung auf die geänderte Rechtslage durch Erlass eines BMF-Schreibens ist zu begrüßen. Erfreulich ist auch, dass in dem endgültigen BMF-Schreiben gegenüber dem Entwurf viele Impulse von den Verbänden aufgegriffen und durch Anpassungen berücksichtigt wurden.

- › Generell ist von einem weiten Anwendungsbereich der Begünstigung auszugehen.
- › Interessant ist insoweit auch, dass der Betreiberbegriff weit gefasst ist und gerade nicht die Unternehmereigenschaft voraussetzt. Zudem können auch PV-Anlagen begünstigt sein, die primär für eigene unternehmerische Zwecke bestimmt sind, da auch keine Einspeisung vorausgesetzt wird.
- › Liefernde und leistende Unternehmer sollten an eine ausreichende Dokumentation der Anwendungsvoraussetzungen denken und entsprechende Erklärungen vom Betreiber anfordern. Zudem könnten flankierende, vertragliche Absicherungen erwogen werden.

Gerne unterstützen wir Sie bei Fragen rund um die Anwendung des Nullsteuersatzes bei PV-Anlagen in Ihrem konkreten Fall.

ANSPRECHPARTNER



Die Ihnen bekannten Ansprechpartner bei Ebner Stolz stehen Ihnen bei Fragen zum Nullsteuersatz jederzeit gerne zur Verfügung. Zudem können Sie sich auch gerne an unsere Umsatzsteuerexperten wenden.

Herausgeber

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbH
www.ebnerstolz.de

Rechtsstand: 06.03.2023

Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtig-

keit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.