

Besteuerung von Photovoltaikanlagen ab dem 1. Januar 2023 – „sog. Nullsteuersatz“

Jahressteuergesetz 2022

Autor: Horst Meffert

Vorwort

„In verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts hat sich fachlich notwendiger Gesetzgebungsbedarf ergeben. Dies betrifft insbesondere Anpassungen zur weiteren Digitalisierung, zur Verfahrensvereinfachung, zur Rechtssicherheit und Steuergerechtigkeit sowie zur Umsetzung des Koalitionsvertrages. Notwendig sind auch Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs“ [BT-Drs. 20/3879 vom 10. Oktober 2022, S. 1].

Mit diesem Worten leitet der Gesetzentwurf der Bundesregierung den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) ein, welcher zwischenzeitlich verabschiedet und im BStBl. Veröffentlicht ist.

In diesem Whitepaper soll nicht auf das JStG 2022 in Gänze eingegangen werden, sondern nur auf die Besteuerung von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) im Umsatzsteuerrecht ab dem 1. Januar 2023. Die Betrachtung der Regelung unter Berücksichtigung der im Jahr 2022 erfolgten Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), die die notwendige Voraussetzung für die rechtlichen Anpassungsvorhaben der Bundesregierung geschaffen hat.

In diesem Zusammenhang hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Datum vom 27. Februar 2023 ein Anwendungsschreiben zur Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses veröffentlicht, welches hier ebenfalls Berücksichtigung findet.

Horst Meffert
Steuerberater

Der Autor ist Referent für
Finanzen beim
Gemeinde- und Städtebund
Rheinland-Pfalz e.V.

Inhaltsverzeichnis

3	Einleitung
4	Umsatzbesteuerung bisher
6	Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2022
10	Allgemeine Übergangsvorschriften nach dem UStG beachten
10	Entstehung der Steuer und Bestimmung des Steuersatzes
12	Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG (langfristige Verträge)
13	Fazit / Ausblick



BT-Drs. 20/3879 vom 10. Oktober 2022, S. 1:

„In verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts hat sich fachlich notwendiger Gesetzgebungsbedarf ergeben. Dies betrifft insbesondere Anpassungen zur weiteren Digitalisierung, zur Verfahrensvereinfachung, zur Rechtssicherheit und Steuer-gerechtigkeit sowie zur Umsetzung des Koalitionsvertrages. Notwendig sind auch Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs.“

Mit diesem Worten leitet der Gesetzentwurf der Bundesregierung den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) ein, welcher zwischenzeitlich verabschiedet und im BStBl. Veröffentlicht ist.

Einleitung

Die bisherige Besteuerung von unternehmerisch genutzten PV-Anlagen ist hochkomplex. Zu beachten war/ist der Gleichklang in der Ertragsteuer und der Umsatzsteuer. Man musste/muss in der Einkommensteuer einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG und in der Umsatzsteuer ein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG besteuern.

a) Einkommensteuer

In der Einkommensteuer musste – wie bereits ausgeführt – ein Gewerbebetrieb nach § 15 EStG besteuert und dazu eine Gewinnermittlung – vornehmlich als Einnahme-Überschuss-Rechnung – erstellt werden. Mit dem **BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021** (BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021; Az. IV C 6 -S 2240/19/10006:006, 2021/0627224, veröffentlicht in: BStBl. Teil I, S. 722) wurde für den Bereich der Ertragsteuer bereits eine erhebliche Erleichterung eingeführt, allerdings nur für Anlagen bis 10 kW (peak).

„Betreibt eine steuerpflichtige Person oder eine Mitunternehmerschaft ausschließlich eine oder mehrere Photovoltaikanlagen mit einer installierten Gesamtleistung (Summe der installierten Leistung aller Photovoltaikanlagen einer steuerpflichtigen Person/einer Mitunternehmerschaft) von bis zu 10,0 kW/kWp (maßgeblich ist die installierte Leistung i. S. d. § 3 Nummer 31 EEG 2021) und/oder ein oder mehrere BHKW mit einer installierten elektrischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 kW ist auf schriftlichen Antrag der steuerpflichtigen Person aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen Veranlagungszeiträumen zu unterstellen, dass diese ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden und es sich daher um eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt, wenn die in den nachfolgenden Randnummern genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Bei Mitunternehmerschaften ist der Antrag durch den Vertreter/den Empfangsbevollmächtigten oder alle Mitunternehmer gemeinsam zu stellen. [...]“

Im Jahressteuergesetz 2022 wurde diese Erleichterung (sog. Liebhabereibetrieb) gesetzlich ausgeweitet und die Einnahmen sind in die Steuerbefreiungen des § 3 EStG in § 3 Nr. 72 EStG aufgenommen worden. Hier nach sind steuerfrei:

„72. die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und

b) von auf, an oder in überwiegend zu Wohnzwecken genutzten sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln. In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.“

In der Begründung zum Gesetzentwurf wird u. a. zur Änderung des Einkommensteuergesetzes ausgeführt:

„Die Installation von Photovoltaikanlagen insbesondere auf Wohngebäuden kann zur Beschleunigung der Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien einen erheblichen

Beitrag leisten. In der Praxis wird die Installation von Photovoltaikanlagen jedoch häufig durch bürokratische Hürden erschwert, insbesondere durch die mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage verbundenen steuerlichen Pflichten. Aufgrund der geringen Einspeisevergütungen kann zudem mit kleinen Photovoltaikanlagen auf, an und in Gebäuden, wie sie in einigen Bundesländern aufgrund baurechtlicher Vorgaben bei Neubauvorhaben bereits verpflichtend zu installieren sind, regelmäßig kein Totalüberschuss mehr erzielt werden. Steuerpflichtige sehen sich daher in vielen Fällen einige Jahre nach der Installation der Anlage mit Fragen der Finanzverwaltung zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht konfrontiert.

Zur Erreichung dieses Ziels wird eine Steuerbefreiung eingeführt. Die Steuerbefreiung gilt dabei für den Betrieb einer einzelnen Anlage oder mehrerer Anlagen bis max. 100 kW (peak). Die 100-kW (peak)-Grenze ist dabei pro Steuerpflichtigem (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) oder pro Mitunternehmerschaft zu prüfen. [...]“ (Siehe hierzu: BT-Drucksache 20/3879 vom 10. Oktober 2022, S. 90).



b) Umsatzsteuer

Im Bereich der Umsatzsteuer konnte man die PV-Anlage unter bestimmten Voraussetzungen dem Unternehmensvermögen vollständig, teilweise oder gar nicht zuordnen. Ferner besteht die Möglichkeit die Kleinunternehmerregelung im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch zu nehmen. Dennoch waren im Vorfeld immer wichtige Entscheidungen zu treffen, die später steuerliche Konsequenzen nach sich zogen. Diese Problemlage beabsichtigt der Bundesgesetzgeber ab dem 1. Januar 2023 zu beseitigen. „Konzessionsabgaben sind Entgelte, die die Energieversorgungsunternehmen für die Einräumung des

Umsatzbesteuerung bisher

Entsprechend den bisherigen (umsatz-)steuerlichen Vorgaben, werden PV-Anlagen vom liefernden und/oder installierenden Unternehmer mit 19 % Umsatzsteuer bezogen. Im Anschluss daran muss der Eigentümer/Betreiber der PV-Anlage entscheiden, wie diese genutzt wird:

a) zur vollen Einspeisung in das Stromnetz,

b) zur teilweisen Einspeisung in das Stromnetz mit teilweisen Direktverbrauch (Abschn. 2.5 Abs. 15 S. 1 und 2 UStAE: „Führt der dezentral verbrauchte Strom zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, ist für die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012, XI R 3/10, BStBl. 2014 Teil II, S. 809). Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als (fiktiver) Einkaufspreis anzusetzen ist.“),

c) zur teilweisen Einspeisung in das Stromnetz mit teilweisen Direktverbrauch mit Pufferspeicher oder

d) zum vollen Direktverbrauch mit oder ohne Pufferspeicher, in jedem Fall aber ohne Vergütung für eine mögliche Einspeisung in das Stromnetz.

Entsprechend der Entscheidung über die Verwendung, wird die PV-Anlage dem Unternehmen zugeordnet oder nicht. Bei einer unternehmerischen Verwendung unter 10 % ist eine Zuordnung nicht möglich.

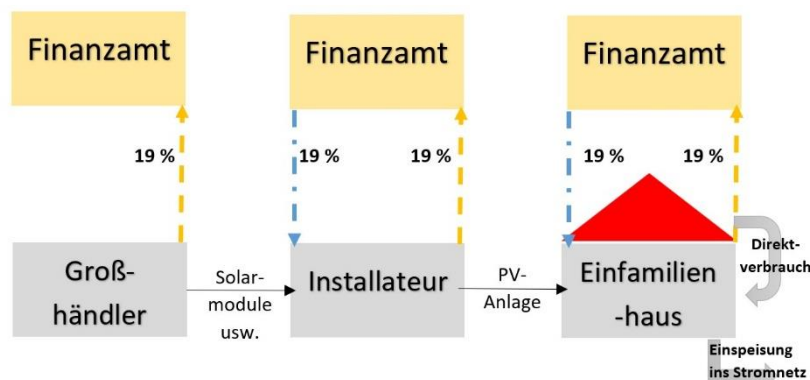
UStAE 2010 2.5. Abs. 1 (Zu § 2 UStG- Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung)

„Soweit der Betreiber einer unter § 3 EEG fallenden Anlage oder einer unter § 5 KWKG fallenden Anlage zur Stromgewinnung den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist, dient diese Anlage ausschließlich der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung (Vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008, V R 80/07, BStBl. 2011 Teil II, S. 292.). Eine solche Tätigkeit begründet daher – unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage – die Unternehmereigenschaft des Betreibers, sofern dieser nicht bereits anderweitig unternehmerisch tätig ist. Ist eine solche Anlage – unmittelbar oder mittelbar – mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, kann davon ausgegangen werden, dass der Anlagenbetreiber eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der Sätze 1 und 2 ausübt. Eine Unternehmereigenschaft des Betreibers der Anlage ist grundsätzlich nicht gegeben, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist (z. B. auf Grund unterschiedlicher Netzspannungen), weil hierbei kein Leistungsaustausch zwischen dem Betreiber der Anlage und dem des allgemeinen Stromnetzes vorliegt.“

UStAE 2010 2.5. Abs. 10 (Photovoltaikanlagen (Anwendung des EEG in der ab dem 1. April 2012 geltenden Fassung))

„Der Betreiber einer Photovoltaikanlage ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wird der erzeugte Strom nur zum Teil unternehmerisch (z. B. zur entgeltlichen Einspeisung) und im Übrigen im Rahmen des dezentralen Verbrauchs nichtunternehmerisch verwendet, liegt eine teilunternehmerische Verwendung vor, die grundsätzlich nur im Umfang der unternehmerischen Verwendung zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2), sofern die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zum Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage in Auftrag gibt, vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 8 Beispiele 1 und 2.“

Abbildung: Besteuerung bis 31. Dezember 2022



Quelle: §§ 2 und 15 UStG, eigene Darstellung

Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2022

Eine wichtige Voraussetzung, für die jetzt im JStG 2022 vorgenommene Anpassung der Besteuerung war, die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) vom April 2022, denn aufgrund der europaweiten Harmonisierung der Umsatzsteuer, sind die Grenzen der Umsetzung und Ausgestaltung der MwStSystRL den Mitgliedstaaten vorgegeben.

a) Art. 98 MwStSystRL n.F. (RL 2006/112/EG Artikel 98 in der Fassung vom 3. Juni 2022)

(1) Die Mitgliedstaaten können höchstens zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

Die ermäßigten Steuersätze werden als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festgesetzt, der mindestens 5 % betragen muss und nur auf die in Anhang III aufgeführten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen angewandt werden darf.

...

(2) Die Mitgliedstaaten können zusätzlich zu den zwei ermäßigten Steuersätzen gemäß Absatz 1 dieses Artikels auf unter höchstens sieben Nummern des Anhangs III fallende Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz anwenden, der unter dem Mindestsatz von 5 % liegt, oder eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug gewähren.

Der ermäßigte Steuersatz, der unter dem Mindestsatz von 5 % liegt, und die Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug dürfen nur auf unter die folgenden Nummern des Anhangs III fallenden Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen angewandt werden:

a. den Nummern 1 bis 6 und 10c;

b. jeder weiteren Nummer des Anhangs III, die unter die in Artikel 105a Absatz 1 vorgesehenen Möglichkeiten fällt.

Anhang III zur MwStSystRL

Anhang III: Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Steuersätze und die Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 98 angewandt werden können

1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse;

2. Lieferung von Wasser;

...

10c. Lieferung und Installation von Solarpaneelen auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden;

Diese Änderung aufgreifend, hat der Bundestag sowie der Bundesrat das Jahressteuergesetz 2022 verabschiedet, den § 12 Abs. 3 UStG neu eingeführt und damit den sog. Nullsteuersatz eingeführt.

b) § 12 Abs. 3 UStG

(3) Die Steuer ermäßigt sich auf 0 Prozent für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 Kilowatt (peak) beträgt oder betragen wird;
2. den innergemeinschaftlichen Erwerb der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
3. die Einfuhr der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
4. die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllt.

In der Begründung der Neuregelung nach dem Regierungsentwurf JStG 2022, S. 129 wird hierzu ausgeführt:

„Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes nach Nummer 1 ist, dass die Photovoltaikanlage auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Dieser Tatbestand greift die Regelung in Artikel 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 10c der Richtlinie 2006/112/EG auf und setzt sie in nationales Recht um. Durch die Übernahme der Richtlinienregelung ist sichergestellt, dass das nationale Recht den maximalen Spielraum ausnützt, den die Richtlinie bei der Anwendung eines Nullsteuersatzes für Photovoltaikanlagen den Mitgliedstaaten zugesteht. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung gelten nach Satz 2 die Voraussetzungen des Satzes 1 als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt. Die Regelung verhindert in einem Großteil der Fälle, dass sich der leistende Unternehmer beim Erwerber über die Nutzungsart des Gebäudes zu informieren hat. Die Leistung der gelieferten Photovoltaikanlage wird dem leistenden Unternehmer hingegen in der Regel bekannt sein.“

c) Was bedeutet der Nullsteuersatz in der Praxis?

Gemäß der Regelung in Art. 98 MwStSystRL ist es zulässig „einen ermäßigten Steuersatz anwenden, der unter dem Mindestsatz von 5 % liegt, oder eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug gewähren“. Die Bundesregierung hat sich insoweit zur ersten Alternative entschieden und mit dem Nullsteuersatz die Möglichkeit genutzt, einen Steuersatz unter dem ermäßigten Mindestsatz von 5 % zu wählen. Dem Grunde nach handelt es sich auch hier um eine steuerfreie Lieferung mit vollem Vorsteuerabzug.

Aufgrund der beibehaltenen steuerpflichtigen Leistung bleibt die Lieferung einer PV-Anlage weiterhin steuerpflichtig, lediglich mit einem Steuersatz in Höhe von 0 %. Das bedeutet beim leistenden

Unternehmer (z. B. Installateur oder Elektriker) bleibt durch die weiterhin bestehende Steuerpflicht der Lieferung (Ausgangsumsatz) die volle Vorsteuerabzugs-berechtigung bestehen.

d) Voraussetzungen

Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes ist:

- Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten (Es ist festzustellen, dass die Bundesregierung beim Jahressteuergesetz 2022 über das vorgegebene Maß der EU hinausgeht. Art. 98 MwStSystRL lässt nach dem Wortlaut nur die „Lieferung und Installation von Solarpaneelen“ als begünstigt zu. Insoweit ist die in § 12 Abs. 3 UStG-E gewählte Erweiterung auf „einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern“ vom Wortlaut der MwStSystRL nicht gedeckt.) und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern,

Neben den Solarmodulen und dem Batteriespeicher (auch nachträglich eingebaute Speicher) unterliegen „wesentliche Komponenten“ dem Nullsteuersatz. Wesentliche Komponenten sind die Gegenstände, deren Verwendungszweck speziell im Betrieb oder der Installation von Photovoltaikanlagen liegt oder die zur Erfüllung technischer Normen notwendig sind.

Zu den wesentlichen Komponenten gehören jene, die geliefert und installiert werden, um Photovoltaikanlagen zu errichten und zu betreiben, insbesondere die photovoltaikanlagen-spezifischen Komponenten wie z.B.:

- Wechselrichter, Dachhalterung,
- Energiemanagement-System,
- Solarkabel, Einspeisesteckdose (sog. Wieland-Steckdose),
- Funk-Rundsteuerungsempfänger
- Backup Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen.

Auch die (nachträgliche) Lieferung einzelner wesentlicher Komponenten und deren Ersatzteile, sowie deren Installation unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese Teile einer Anlage sind, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt (Vgl. Abschn. 12.18 Abs. 8 UStAE: „Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen – Wesentliche Komponenten“).

- wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird.

Die Anwendung des Nullsteuersatzes setzt eine Installation der Solarmodule / Speicher / wesentlichen Komponenten auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen oder öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, voraus. Wohnung / Privatwohnung ist jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird. Als Wohnung im Sinne dieser Vorschrift gelten daher auch Gebäude auf Freizeitgrundstücken und Gartenlauben in Kleingartensiedlungen. Wohnwagen und Wohnschiffe sind nur dann als Wohnungen anzusehen, wenn sie nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden. Öffentliche und andere Gebäude, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, liegen vor, wenn das jeweilige Gebäude für Umsätze nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25, 27 und 29 oder § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG oder für hoheitliche oder ideelle Tätigkeiten verwendet wird. Container können ebenfalls den für die Anwendung des Nullsteuersatzes erforderlichen Gebäudebegriff erfüllen, soweit die

übrigen Voraussetzungen vorliegen (z.B. Schulcontainer, die für hoheitliche Tätigkeiten etwa zur Auslagerung von Schulklassen wegen Sanierungsarbeiten genutzt werden).

In der Nähe der genannten Wohnungen / Gebäude befindet sich eine Photovoltaikanlage insbesondere, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende begünstigte Gebäude befindet (z. B. Garage, Gartenschuppen, Zaun). Von einer Nähe ist daher auch auszugehen, wenn zwischen dem Grundstück und der Photovoltaikanlage ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht (z.B. einheitlicher Gebäudekomplex oder einheitliches Areal). 9Die Vereinfachungsregelung des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG bleibt davon unberührt (vgl. Abschn. 12.18 Abs. 3 UStAE: „Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen – Belegenheitsvoraussetzung“).

Die Anwendung des Nullsteuersatzes hängt von der Anlagengröße (Anlagen bis max. 30 kW (peak)) und dem Ort der Installation (in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden) ab. Gesetzlich gelten die Voraussetzungen als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird, maßgebend sind die Angaben des Marktstammdatenregisters.

Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage (Einheit) laut MaStR nichtmehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. Die Regelung stellt eine Vereinfachung für die Prüfung der Gebäudeart dar. Die Vereinfachungsregelung gilt nicht für die Betreibereigenschaft. Besteht keine Registrierungspflicht im MaStR, ist die Vereinfachungsregelung nicht anwendbar (vgl. aber die Vereinfachungsregelung in Absatz 6).

Nach § 16 Abs. 3 Nr. 7 MaStRV eröffnet die Bundesnetzagentur den Finanzbehörden des Bundes und der Länder auf Anforderung einen Zugang zu Daten, die nach § 15 Abs. 1 MaStRV nicht veröffentlicht werden, einschließlich personenbezogener Daten, soweit die Finanzbehörden diese Daten zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben benötigen. Die 30 kW-Grenze ist einheitenbezogen zu prüfen. Bei der nachträglichen Erweiterung einer Photovoltaikanlage ist die Leistung der bestehenden Einheit mit der der Erweiterung zu addieren. Wird die 30 kW-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch nicht zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung (vgl. Abschn. 12.18 Abs. 5 UStAE: „Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen – Vereinfachungsregelung in § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG“).

Die Voraussetzungen für die Anwendung der neuen Regelung muss der liefernde Installateur/Elektriker bestätigen, denn nach wie vor ist dieser der Steuerpflichtige, der im Regelfall die Umsatzsteuer abzuführen hat. Es gibt allerdings eine Erleichterung:

Der leistende Unternehmer hat nachzuweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Ausreichend für den Nachweis ist es, wenn der Erwerber erklärt, dass er Betreiber der Photovoltaikanlage ist und es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MaStR nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. Eine Erklärung des Erwerbers im Sinne des Satzes 2 kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung (z.B. AGB) erfolgen. Dasselbe gilt für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten

und Ersatzteilen (vgl. Abschn. 12.18 Abs. 6 UStAE: „Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen – Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen“).

Sofern die Voraussetzungen nicht gegeben sind oder aus welchen Gründen auch immer die Besteuerung mit 19 % erfolgen muss, muss der Installateur die Steuer an das Finanzamt nachentrichten. Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z. B. an Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer) unterliegen ebenfalls dem Regelsteuersatz!

Allgemeine Übergangsvorschriften nach dem UStG beachten

Bei jeder gesetzlichen Anpassung im Umsatzsteuergesetz ist die Vorgabe des § 27 UStG zu beachten. Dies ist bereits bekannt im Zusammenhang mit der befristeten Absenkung des Steuersatzes u.a. auf Wasserlieferungen, in der Gastronomie mit Ausnahme der Getränke usw.

§ 27 UStG: Allgemeine Übergangsvorschriften

(1) *„Änderungen dieses Gesetzes sind, soweit nichts anderes bestimmt ist, auf Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Das gilt für Lieferungen und sonstige Leistungen auch insoweit, als die Steuer dafür nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, Buchstabe b oder § 13b Absatz 4 Satz 2 vor dem Inkrafttreten der Änderungsvorschrift entstanden ist. Die Berechnung dieser Steuer ist für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird.“*

Entstehung der Steuer und Bestimmung des Steuersatzes

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) und Nr. 2 UStG gilt:

„Die Steuer entsteht 1. für Lieferungen und sonstige Leistungen a) bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen. Sie liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist, [...] 2. für Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 1b und 9a mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind; [...]“

Wie bei jeder umsatzsteuerlichen Veränderung des maßgebenden Steuersatzes muss, beachtet werden, wann dieser rechtlich zutreffend angewendet werden darf. Häufig werden Fragen gestellt, welches Ereignis maßgebend ist, der Vertrag, die Lieferung der Ware, die vom Leistenden erteilte Rechnung oder die Abnahme der Anlage durch den Betreiber?

Maßgebend immer der Zeitpunkt, in dem die vereinbarte Leistung erbracht wurde, auf den Vertrag, die Rechnung oder die Lieferung des Materials kommt es dabei nicht an.

Nachfolgend wird die Abgrenzung der einzelnen in Frage stehenden Komponenten dargestellt, die zur Beurteilung der erbrachten Leistung zu beachten sind:

a) Art der Auftragserteilung

In welcher Form wurde die Lieferung der PV-Anlage vereinbart (im besten Fall schriftlich). Wurde die Lieferung und der Aufbau insgesamt oder evtl. eine Lieferung der Komponenten und der daran anschließende Aufbau getrennt vereinbart?

Es gilt grds. jede Lieferung und jede sonstige Leistung als selbstständige Leistung zu betrachten (siehe hierzu: EuGH Urteil vom 25. Februar 1999, C 349/96, CCP). Allerdings darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang umsatzsteuerrechtlich nicht in mehreren Leistungen aufgeteilt werden (siehe hierzu: BFH Urteil vom 14. Februar 2019, V R 22/19). Dies gilt unabhängig davon, ob mehrere Verträge vorliegen, ein Gesamtentgelt entrichtet wird. Voraussetzung einer einheitlichen Leistung ist stets, dass es sich um Tätigkeiten desselben Unternehmers handeln.

b) Was wurde im Detail beauftragt / vereinbart?

Handelt es sich bei der Beauftragung um eine Warenlieferung (Lieferung der Module und des Zubehörs), eine Montagelieferung, eine Werklieferung oder eine Werkleistung.

- Eine Warenlieferung mit Transport liegt vor, wenn der Gegenstand bereits vor dem Transport den gewünschten Zustand erreicht hat, der vertraglich zugesichert wurde und beim Empfänger lediglich abgeladen werden muss und sofort benutzt werden kann.
- Eine Montagelieferung liegt vor, wenn der Gegenstand erst nach dem Transport (der Einzelteile) in den vereinbarten Zustand versetzt wird, d. h. es muss eine Montage, ein Aufbau der einzelnen Teile erfolgen, damit der Gegenstand benutzt werden kann.
- Eine Werklieferung liegt vor, wenn die Gegenstände erst nach dem Transport (der Einzelteile) den vereinbarten Zustand erreichen, d. h. der leistende Unternehmer die gelieferten Hauptstoffe zu einem Gegenstand zusammenfügt, die dem vereinbarten Entsprechen. Dabei kann der leistende Unternehmer auch Gegenstände des Kunden mitverarbeiten, diese dürfen jedoch nicht die Hauptteile betreffen.
- Eine Werkleistung liegt vor, wenn der leistende Unternehmer Gegenstände des Kunden be- oder verarbeitet, um daraus den vereinbarten Gegenstand herzustellen, ohne eigene Hauptstoffe zu verwenden.

c) Maßgender Leistungszeitpunkt für die Besteuerung

Maßgebend für die Besteuerung und damit auch für die Anwendung des Steuersatzes ist der Leistungszeitpunkt, d. h. in dem Moment, in dem die vereinbarte und geschuldete Leistung erbracht wurde.

Nachrichtlich sei an dieser Stelle noch einmal erwähnt, dass es hierzu weder auf die Leistungserteilung, die Beauftragung, den Vertragsabschluss oder die Rechnungsstellung ankommt.

Zum Leistungszeitpunkt bei Werklieferung und Werkleistung ist festzustellen, dass eine Werklieferung ausgeführt ist, sobald dem Leistungsempfänger / dem Auftraggeber die sog. Verfügungsmacht am vom Leistenden / Auftragnehmer erstellten Werk verschafft wurde. Eine Werkleistung (es wird z. B. nur die Installation vorhandener Module geschuldet) ist erbracht, wenn die Installation abgeschossen wurde.

d) Besonderheit bei Anzahlungen § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) UStG

Entsprechend der Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) UStG ist die Umsatzsteuer in dem Zeitraum anzumelden, in dem die Leistung erbracht wurde (Grundsätze der sog. Sollversteuerung). Werden allerdings im Zusammenhang mit der Auftragserteilung Anzahlungen (z. B. für bestimmte Baufortschritte) vereinbart, also auf eine noch nicht vollständig erbrachte oder noch nicht vollständig ausgeführte steuerpflichtige Leistung, so muss er die in der Anzahlung enthaltene Umsatzsteuer im Zeitraum der Vereinnahmung (!) der geleisteten Anzahlung in der entsprechenden Voranmeldung erklären und den Betrag an das Finanzamt abführen.

Für die Anzahlung gilt der Steuersatz im Zeitpunkt der Vereinnahmung. Dies bedeutet im Fall einer vollständigen Lieferung einer PV-Anlage nach den gesetzlichen Regelungen im Entwurf des JStG 2022 z. B. im Februar 2023 unter Anwendung des Nullsteuersatzes und einer vereinbarten Anzahlung im Dezember 2022, dass diese Anzahlung noch mit 19 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und gezahlt werden muss. Bei vollständiger (und vereinbarter) Lieferung im Februar 2023 wird die Anzahlung in der Rechnung abgerechnet und die erhaltene Umsatzsteuer auf den Rechnungsbetrag angerechnet. Der Leistende erklärt dies entsprechend den seinen Steuererklärungen/Voranmeldungen.

Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG (langfristige Verträge)

Die Frage, die immer wieder gestellt wird, wer profitiert am Ende vom Steuervorteil? Gibt es einen zivilrechtlichen Anspruch des Kunden usw.

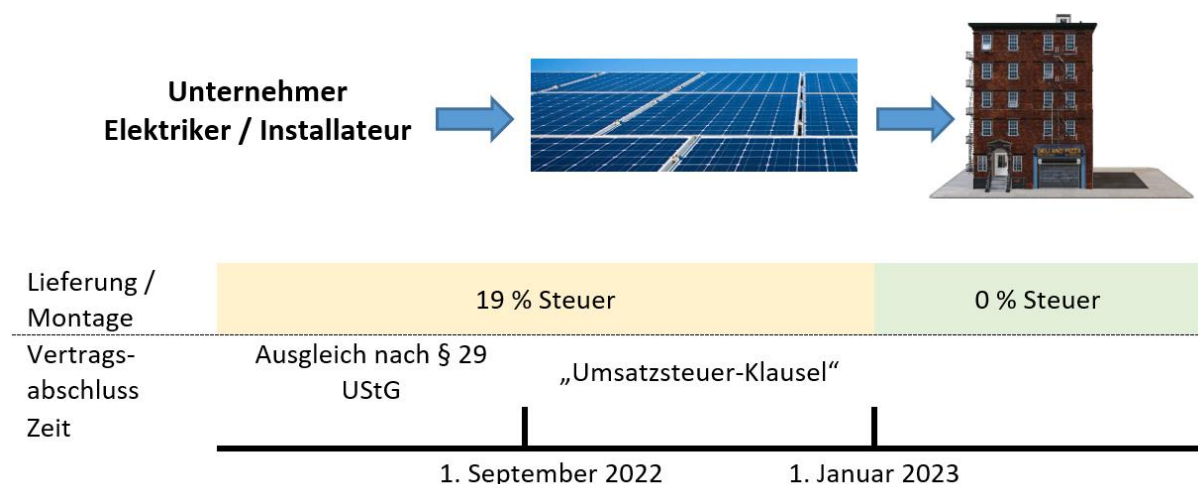
Die Antwort auf diese Frage gibt § 29 UStG.

§ 29 UStG: Umstellung langfristiger Verträge

(1) „Beruht die Leistung auf einem Vertrag, der nicht später als vier Kalendermonate vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossen worden ist, so kann, falls nach diesem Gesetz ein anderer Steuersatz anzuwenden ist, der Umsatz steuerpflichtig, steuerfrei oder nicht steuerbar wird, der eine Vertragsteil von dem anderen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr oder Minderbelastung verlangen. 2 Satz 1 gilt nicht, soweit die Parteien etwas anderes vereinbart haben. Ist die Höhe der Mehr oder Minderbelastung streitig, so ist § 287 Abs. 1 der Zivilprozessordnung entsprechend anzuwenden.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß bei einer Änderung dieses Gesetzes.“

Abbildung zu § 29 UStG Ausgleichsanspruch:



Quelle: § 29 UStG; eigene Darstellung

Das bedeutet, ein Ausgleichsanspruch besteht lediglich in den Fällen, in denen der Vertrag mit dem Unternehmer mehr als vier Monate vor dem Inkrafttreten der neuen Regelung abgeschlossen wurde.

Wurde der Vertrag im Zeitraum zwischen der Einführung der Neuregelung und der Viermonatsfrist geschlossen, besteht kein Ausgleichsanspruch.

Fazit / Ausblick

Die beabsichtigte Neuregelung wird sowohl die „privaten“ als auch die „kommunalen“ Betreiber von PV-Anlagen in den gesetzten Grenzen erheblich bürokratisch entlasten.

Allerdings gibt es ein paar wichtige Regeln zu beachten.

Der Nullsteuersatz erfasst nur die Lieferung an den Betreiber einer Photovoltaikanlage. Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z.B. an Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer) unterliegen hingegen dem Regelsteuersatz. Betreiber der Photovoltaikanlage sind die natürlichen Personen, juristischen Personen oder Personenzusammenschlüsse, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber der jeweiligen Anlage im MaStR registrierungspflichtig sind oder voraussichtlich registrierungspflichtig werden. Hierfür genügt es, wenn die Anlage unmittelbar an das Stromnetz angeschlossen werden soll; auf eine tatsächliche Einspeisung oder Förderung nach dem EEG kommt es nicht an.

Die Vermietung von Photovoltaikanlagen stellt keine Lieferung von Photovoltaikanlagen dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Dagegen können Leasing- oder Mietkaufverträge je nach konkreter Ausgestaltung umsatzsteuerrechtlich als Lieferung oder als sonstige Leistung einzustufen sein.

Es werden aber ausschließlich PV-Anlagen begünstigt, alle anderen Arten der Erzeugung von Energie (z. B. Solarthermieanlagen) fallen nicht unter diese Regelung.

Ebenfalls werden nach der beabsichtigten Regelung im deutschen Umsatzsteuergesetz – über die Regelung der MwStSystRL hinaus – Pufferspeicher und die für den Betrieb wesentlichen Komponenten berücksichtigt, das sind die wesentlichen Komponenten für den Betrieb. Nicht berücksichtigt werden die Komponenten, die nicht für die Erzeugung des Stroms erforderlich sind, das wäre z. B. die Wallbox zum Laden des E-Fahrzeugs.

Darüber hinaus soll die beabsichtigte Regelung für die Lieferung der im Gesetzentwurf aufgeführten Gegenstände gelten, d. h. Verkauf mit dem entsprechenden Übergang der Verfügungsmacht! In die Regelung einbezogen werden auch die Installationsleistungen, somit die Arbeitsleistung.

Dies bedeutet aber auch, dass wie auch immer geartete und derzeit durchaus häufiger angebotene Mietmodelle, Leasingmodelle von der Regelung ausgenommen sind.